



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

SROVNÁNÍ AUDITORSKÝCH POSTUPŮ V ČESKÉ REPUBLICE A LOTYŠSKU

COMPARISON OF AUDIT PROCEDURES IN THE CZECH REPUBLIC AND LATVIA

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Anna Prihodjko

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. Zuzana Křížová, Ph.D.

BRNO 2018

ABSTRAKT

Tato diplomová práce se zabývá popisem a porovnáním postupů při auditu účetní závěrky vybrané společnosti v Lotyšské republice a v České republice, vyhodnocením úrovně harmonizace právních předpisů a vyhodnocením jejich náročnosti, míry regulace účetnictví ve zvolených zemích Evropské unie a popisem aplikací těchto právních předpisů v praxi.

Klíčová slova: účetní závěrka, audit, auditor, kontrola, účetnictví, zákon, postup auditu.

ABSTRACT

The dissertation thesis deals with describing and comparison of methods of audit of a chosen company's financial reports in Latvian and Czech Republic, evaluation of legal regulation's harmonization level, it's application difficulty according to the enterprise, level of accountancy regulation in chosen European countries and describing application in practice.

Key words: financial report, audit, auditor, control, accountancy, law, audit methods.

BIBLIOGRAFICKÁ CITACE

PRIHODJKO, A. *Srovnání auditorských postupů v České republice a Lotyšsku*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2018. 69 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Zuzana Křížová, Ph.D..

PROHLÁŠENÍ

Prohlašuji, že diplomovou práci na téma „*Srovnání auditorských postupů v České republice a Lotyšsku*“ jsem vypracovala samostatně a použitou literaturu, veškeré prameny a informace jsem označila v přiloženém seznamu použité literatury.

V Brně dne 14.5.2018

PODĚKOVÁNÍ

Na tomto místě bych chtěla poděkovat vedoucí mé diplomové práce, Ing. Zuzaně Křížové, Ph.D., za odborné konzultace a připomínky, které mi při zpracování této práce poskytla, a také vedení společnosti Aleks P SIA za možnost vedení jejich účetnictví, paní Iloně Sloze za umožnění popisu její práce při provádění auditu dané společnosti.

OBSAH

Prohlášení	2
Poděkování	5
Abstrakt	2
Abstract	2
1 Úvod	7
2 Cíl práce a metodika	8
2.1. Cíl práce	8
2.2 Metodika práce	8
3 Audit účetní závěrky všeobecně	9
3.1 Podstata auditu	9
3.2 Auditor a jeho funkce	10
3.2.1 Kdo je auditorem	10
3.2.2 Auditorské profesní organizace	11
3.3 Právní úprava a zvláštní požadavky kladené na auditora	12
3.3.1 Právní úprava	12
3.3.2 ZVLÁŠTNÍ požadavky	12
3.3.3. Mezinárodní auditorské standardy	14
3.4 Příprava na audit	15
3.5 Postup auditu	16
3.5.1 Činnost před uzavřením smlouvy	16
3.5.2 Přijetí zakázky	18
3.5.3 Plánovací procedury	18
3.5.4 Průběh auditu	20
3.5.5 Závěr a zpráva	26
3.5.6 Spis auditora	28
3.6 Činnost auditorských komor	29
3.6.1 Kontrola kvality	29

3.6.2 Kárná opatření	30
3.7 Chápání role auditora společnosti.....	30
4 Audit účetní závěrky v České republice.....	32
4.1 Audit účetní závěrky	32
4.2 Historie auditu	32
4.3 Splnění podmínek pro ověření účetní závěrky auditorem.....	34
4.3.1 Podmínky v ČR	34
5 Audit v Lotyšsku	36
5.1 Hlavní cíl auditu v Lotyšsku	36
5.1.1 Požadavky kladené na auditora v Lotyšsku	37
5.1.2 Podmínky pro audit v LR	38
5.1.3 Postup auditu ve zkráceném rozsahu	39
5.2 Přínosy auditu účetních jednotek z pohledu LZRA	41
5.3 Srovnání trhu auditorů v Lotyšsku a v České republice.....	42
5.4 Všeobecné srovnání.....	42
5.5 Doporučení pro auditory a auditorské komory.....	44
5.6 Legislativní změny	44
5.7 Očekávaná budoucnost v České republice	45
6 Audit účetní závěrky vybraného podniku	47
6.1 Popis vybrané společnosti	47
6.2 Povinnost k auditu	47
6.3 Úprava účetních směrnic a postupů.....	48
6.3.1 Přepřacování účetní osnovy a směrnic	48
6.4 Výběr auditora a činnosti před auditem	50
6.4.1 Výběr auditora.....	50
6.4.2 Činnosti před auditem společnosti	50
6.5 První audit	51
6.5.1 Předběžné plánování	51

6.5.2	Ověření dlouhodobého majetku	52
6.5.3	Zásoby	53
6.5.4	Výnosy, náklady, pohledávky a závazky	53
6.5.5	Závěr auditora	57
6.6	Audit účetní závěrky 2017	57
6.6.1	Celková situace	57
6.6.2	Příprava k auditu	58
6.6.3	Závěr auditu účetní závěrky za rok 2017	59
6.6.4	Aplikace české právní úpravy na danou účetní závěrku	59
7	Predikce na budoucí léta	61
8	Závěr.....	63
9	Použitá literatura	66
10	Seznam obrázků, schémat a tabulek.....	68
11	Seznam příloh.....	69

1 ÚVOD

Audit účetní závěrky – skutečnost, která trápí hodně podnikatelů a účetních, poskytujících komplexní zpracování účetní agendy pro podnikatele, se upravuje několika předpisy – zákonem o účetnictví č. 563/1991 Sb., zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, směrnicí Parlamentu EU 2006/43/ES a směrnicí Parlamentu EU č. 2013/34/EU o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků a celá řada jiných předpisů, které mají vliv na průběh auditu.

Vzhledem k rostoucí byrokracii a striktním podmínkám pro podnikatelské subjekty v Evropské Unii, jsem se rozhodla porovnat skutečnosti, za kterých jsou účetní jednotky povinny nechat ověřit svoji účetní závěrku auditorem ve dvou zemích Evropské Unie – v Lotyšsku a v České republice a průběh auditu účetních závěrek.

V teoretické části jsem porovнала právní předpisy a podmínky, stanovené těmito státy pro provedení auditu.

V praktické části jsem popsala skutečnosti, za kterých vznikla vybrané účetní jednotce, sídlící v Lotyšské republice, povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem a popsala průběh přípravy a samotného auditu.

V této práci jsou provedené přepočty cizích měn kurzem stanoveným ČNB k 31.12.2016:
(1 EUR = 27,02 CZK).

2 CÍL PRÁCE A METODIKA

2.1. CÍL PRÁCE

Cílem mé práce je především popsat postupy auditu účetní závěrky ve vybraných zemích Evropské unie a porovnat je, popsat průběh auditu v Lotyšsku a následně vyhodnotit, zda by byl audit pro danou společnost jednodušší nebo složitější, kdyby sídlila v České republice.

2.2 METODIKA PRÁCE

Ve své diplomové práci jsem použila metodiku deskripce literatury, analýzy a porovnání jednotlivých podmínek a postupů auditu.

Vybrala jsem takové zdroje informací, které nejlépe odpovídají požadavkům mé práce, především odbornou literaturu, internetové zdroje, články v časopisech a informace z odborných komor a asociací jak České republiky, tak Lotyšska.

V teoretické části jsem popsala historii auditu a příslušných auditorských komor, kdo je auditorem, jeho funkce a jednotlivé činnosti před auditem, v průběhu auditu účetní závěrky a závěr auditora, a také jak společnost chápe roli auditu a auditora.

V praktické části jsem popsala vybranou firmu, která skutečně existuje a má povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem, okolnosti, za kterých tato povinnost vznikla a jak bylo upraveny účetní směrnice, aby lépe zobrazovalo ekonomickou situaci.

Na závěr této práce jsem porovnala skutečný průběh auditu účetní závěrky vybraného podniku s postupem auditu v plném rozsahu s předepsanými postupy, popsala jsem změny situace, které by nastaly, kdyby daná společnost sídlila v České republice.

3 AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY VŠEOBECNĚ

3.1 PODSTATA AUDITU

Slovo „audit“ pochází z latinského (*auditos* – výslech), a ve své podstatě znamená „kontrola“, „přezkoumání“¹.

*„Auditem je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování informace, jejímž cílem je zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům“.*²

Cílem auditu je stanovení nezávislého hlediska na účetní závěrku podnikatelského subjektu v závislosti na existující právní úpravě, zda podává věrný a poctivý obraz majetkové a finanční situace účetní jednotky k datu, ke kterému je sestavená účetní závěrka.

Provedení takové kontroly je upraveno mnoha předpisy – harmonizující směrnice EU a lokální předpisy jednotlivých států, etickým kodexem auditorů a účetních znalců.

Funkcemi auditu, přestože ověřuje věrnost podávaných informací, není:

- potvrzování správnosti účetnictví,
- potvrzování dodržování právních norem kontrolovanou účetní jednotkou,
- zjišťování podvodů,
- potvrzování správnosti daňových tvrzení účetní jednotky³.

Uživatelé účetních závěrek

Různí uživatelé účetní závěrky vyžadují různé informace, kvůli čemuž vzniká konflikt zájmů, a proto je vyžadován nezávislý názor na účetní závěrku. Zájmy uživatelů jsou znázorněny v následující tabulce:

¹ Mālderis, G., *Účetnictví, revize, audit*, 3. vydání, Riga, Biznesa augstskola Turība, s.44, ISBN 978-9984-828-23-7,

² Müllerová L., Králíček, V., *Auditing*, Praha: VŠE v Praze, 2014, s.21, ISBN 978-80-245-2018-6

³ Tamtéž, s.25

Skupina uživatelů	Investice do činnosti podniku	Typ zájmu	Cíl auditorské kontroly (předmět)
Administrativní specialisté	Vedení podniku	Odměna za práci a jiné výhody	Informace o celkovém finančním stavu podniku
Pracovníci	Odvedení práce v souladu s rozdělením práce	Mzda a sociální podmínky (odvody SP a ZP, zaměstnanecké benefity)	Finanční výsledky
Dodavatelé	Dodání výrobních zdrojů	Smluvní cena	Platební schopnost
Odběratelé	Odbyt produkce a služeb	Smluvní cena	Platební schopnost
Majitelé	Vlastní kapitál	Dividendy	Finanční výsledky a platební schopnost
Věřitelé	Cizí kapitál	Úroky	Likvidita rozvahy
Státní úřady		Daně a jiné poplatky	Finanční výsledky a jejich součásti

Tabulka 1- Uživatelé účetní závěrky

Společnost může v různých podmínkách vykazovat různé výsledky hospodaření, což znamená, že účetnictví může podávat zkreslený obraz o ekonomickém a finančním stavu vybrané obchodní korporace. Podávání nepravdivých informací může značně zabrzdit vývoj hospodářské činnosti⁴. Aby uživatelé dostávali důvěryhodné informace, je nutné mít nezávislé stanovisko jiné osoby – takovou osobou je auditor.

3.2 AUDITOR A JEHO FUNKCE

3.2.1 KDO JE AUDITOREM

Povinný audit účetní závěrky provádějí výhradně statutární auditoři nebo auditorské firmy, kteří jsou schválení členským státem⁵.

⁴Krogzeme, H., *Komersantu darbības analīze un kontrole*, Rīga: RTU, 189.s

⁵ Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2006/43/ES, čl.3 odst.1

Činnost auditora je činností náročnou a odbornou, která slouží především společnosti a uživatelům účetní závěrky společnosti, a proto je kladen důraz na jeho odbornou způsobilost a důvěryhodnost.

3.2.2 AUDITORSKÉ PROFESNÍ ORGANIZACE

Výkon funkce auditora je kontrolován jednotlivými profesními organizacemi, takovými jako IFAC, Accountants Europe, Národní účetní rady příslušných států a Radou pro auditorské a ověřovací standardy (IAASB).

Mezinárodní federace účetních (IFAC)

Mezinárodní federace účetních je organizace vznikla v Německu v roce 1977 a sdružuje 175 účetních a auditorských organizací ze 130 zemí a podporuje vzdělávání účetních, spolupracuje na tvorbě účetních a auditorských standardů a etickém kodexu, a účastní se na implementaci standardů⁶.

Accountancy Europe

Accountancy Europe je takovou Evropskou organizací, která organizuje mezinárodní diskuze o zkušenostech účetních z různých zemí a je zaměřená především na oblasti účetního poradenství, poskytování auditorských služeb, oblast finančního výkaznictví, daně a jiné profesní oblasti.⁷

IAASB

Rada pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy je nezávislým orgánem, který slouží veřejnému zájmu stanovením vysoce kvalitních mezinárodních norem pro audit, záruky a další související oblasti a usnadněním jejich přijímání a provádění. Tímto způsobem IAASB zvyšuje kvalitu a konzistentnost praxe v celém světě a posiluje důvěru veřejnosti v globální profesi v oblasti auditu a pojištění⁸.

Strategie IAASB spočívá především v sledování několika cílů:

- podporování globální finanční stability,
- posílení úlohy a kvality auditorských služeb ve vyvíjejícím se světě,
- usilování o implementaci mezinárodních auditorských standardů.

⁶ <https://www.ifac.org/about-ifac>

⁷ Accountants Europe, <https://www.accountancyeurope.eu/about-us/>

⁸ IAASB, <https://www.iaasb.org/>

IAASB má odpovědnost za veřejný zájem vypracovat standardy a pokyny pro auditora, aby se usnadnilo dosažení vysoce kvalitních auditů, čímž se zvětší důvěra veřejnosti v účetní závěrku a finanční zpravodaj.

Profesní organizace v jednotlivých zemích

Profesní auditorské organizace jednotlivých zemí jsou zřízené v souladu s místními předpisy a zajišťují výkon auditorské činnosti. Především provádí kontroly kvality, prověřují, zda činnost auditorů odpovídá právním předpisům, vydávají pomocné materiály, pracují na odborném vzdělání členů těchto organizací.

3.3 PRÁVNÍ ÚPRAVA A ZVLÁŠTNÍ POŽADAVKY KLADENÉ NA AUDITORA

3.3.1 PRÁVNÍ ÚPRAVA

Při výkonu své činnosti auditor je povinen se řídit místní legislativou a mezinárodní právní úpravou. Hlavním právním předpisem je zákon č.93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (v České republice) nebo obdobný zákon v jiných zemích – v Lotyšské republice zákon o poskytnutí auditorských služeb, mezinárodní auditorské standardy (ISA), vydávané IAASB, etický kodex, směrnice a jiná nařízení EU. Předpisy Evropské unie a nadnárodních organizací jako je IFAC nebo IAASB mají aplikační přednost nad místní právní úpravou.

3.3.2 ZVLÁŠTNÍ POŽADAVKY

Etický kodex

Etický kodex je seznam předpisů pro chování auditorů a účetních znalců s klienty a stanoví bližší podmínky dodržování zásady bezúhonnosti, nestrannosti a jiné požadavky na auditory. Etický kodex vydávají KAČR a LZRA (o těchto dvou organizacích bude popsáno dále) jako svůj vnitřní předpis v návaznosti na etický kodex, vydávaný IFAC⁹. Auditor nebo účetní znalec musí dodržovat několik hlavních princip při výkonu své činnosti:

- integrita – auditor musí být upřímný a čestný ve všech odporných a obchodních vztazích,
- objektivita – nedovolit, aby zaujatost, střet zájmů nebo nepřípustný vliv jiných stran převážily nad profesním a odborným uvažováním,

⁹ Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, §13

- odborná způsobilost – udržovat odborné znalosti a dovednosti na úrovni potřebné k tomu, aby klientovi nebo zaměstnavateli mohl poskytovat vysoce kvalifikované odborné služby v souladu s příslušnými odbornými a profesními standardy,
- důvěrný charakter informací – zachovávat mlčenlivost o informacích získaných v rámci profesních a obchodních vztahů při poskytování odborných služeb,
- profesionální jednání – dodržovat příslušné zákony a vyhlášky¹⁰.

Porušení mlčenlivosti

Povinnost zachovávat mlčenlivost je upravena nejen v etickém kodexu, ale i v zákoně o auditorech, avšak mohou nastat určité případy, kdy poskytnutí informace se nepovažuje za porušení mlčenlivosti:

- poskytnutí informace České národní bance,
- poskytnutí informace jinému auditorovi, pokud auditor je nahrazen jiným auditorem,
- poskytnutí informace při plnění povinnosti přezkontrolovat nebo oznámit trestní čin a poskytnutí informací orgánům činným v trestním řízení,
- poskytnutí informací kontrolorovi pro účely kontroly kvality,
- a jiné případy.

Příručka pro auditory

Komora auditorů vydává také příručku pro auditory, která sebou představuje pomocný materiál pro provádění auditu v malých a středních podnicích v souladu s mezinárodními standardy¹¹ a navazuje se na příručku pro auditory, vydanou IFAC. Příručka pro auditory se vztahuje především na rizika, se kterými se může auditor setkávat v běžné praxi, a proto je nutné, aby auditor byl schopen je správně vyhodnotit, což by mu umožnilo zvolit správný postup provádění auditu. KAČR se snažila sestavit danou příručku srozumitelně, jednoduše a přehledně.

Příručka je rozdělená na několik kapitol, ve kterých se zaměřuje na jednotlivé oblasti v účetnictví. Tento návod pomáhá auditorovi určit obecné postupy provádění auditu, ale přes to auditor je povinen určit postup při jednotlivých auditech individuálně na základě vyhodnocení rizik.

¹⁰ KAČR, *Etický kodex pro auditory a účetní znalce*

¹¹ KAČR, *Příručka pro provádění auditu*, Praha: KAČR, 2012, 9.s.

3.3.3. MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÉ STANDARDY

Mezinárodní auditorské standardy jsou vydávány IAASB a upravují provádění auditu, prověrek a jiných zakázek. Pokud v jednotlivé zemi existují domácí standardy, které se od mezinárodních standardů liší, ISA nejsou jim nadřazeny, avšak zakázka nebude v souladu se standardy IAASB¹². Mezinárodní standardy IAASB jsou normativními předpisy a před vydáním procházejí standardním schvalovacím řízením.

Mezinárodní standardy IAASB zahrnují celou řadu předpisů:

- ISA – mezinárodní standardy pro audit,
- ISRE – mezinárodní standardy pro prověrky,
- ISAE - mezinárodní standardy pro ověřovací zakázky (jiné záležitosti než audit nebo prověrka),
- ISRS - mezinárodní standardy pro související služby.

Tyto standardy jsou označovány jako zakázkové standardy IAASB¹³.

Zvlášť se vydávají standardy ISQC - mezinárodní standardy pro řízení kvality, které se uplatňují při každé zakázce.

Dle G. Malderise lze podmíněně rozdělit tyto standardy na tři skupiny:

1. Všeobecné standardy, které zahrnují etický kodex a základní etické principy:
 - potřebná úroveň znalostí a dovedností,
 - profesionalita,
 - nezávislost,
 - důvěryhodnost.
2. Pracovní standardy, které určují, jak se má zahajovat audit, jak během něj postupovat a jak se musí audit ukončit.
3. Výroční standardy, jejichž cílem je sestavení výroku, který je podložen vhodnými a postačujícími důkazními prostředky¹⁴.

¹² KAČR, *Předmluva k Mezinárodním standardům pro řízení kvality, audit, prověrky*, 2011

¹³ Tamtéž, body 5-9.

¹⁴ Mālderis, G., *Ūcētņictvī, revīze, audit*, 3. vydání, Rīga, Biznesa augstskola Turība, s.44-45, ISBN 978-9984-828-23-7

3.4 PŘÍPRAVA NA AUDIT

Každá firma se musí nejdříve připravit na audit – je to složitý proces vyhodnocení poskytovaných informací, a proto musí každá auditovaná účetní závěrka poskytovat věrné a pravdivé informace o ekonomické a finanční situaci.

V první řadě musí společnost kontaktovat auditora, kterého si vybere z veřejného seznamu auditorů. Rovněž by si účetní jednotka měla projednat časový harmonogram a účast auditora při inventarizaci a jiných závěrkových operacích¹⁵.

Je nezbytně nutné, aby účetní jednotka poskytla nutnou dokumentaci a důkazní prostředky ekonomické situace.

Účetní závěrka

Účetní závěrka musí být sestavena v souladu se směrnicí Evropského Parlamentu a Rady o ročních účetních závěrkách, a musí zahrnovat rozvahu, výsledovku a přílohu k účetní závěrce¹⁶.

„Roční účetní závěrka musí podávat věrný a poctivý obraz o aktivech, pasivech, finanční situaci a výsledku hospodaření podniku.“¹⁷

Na rozdíl od právních úprav jednotlivých zemí nestanovuje směrnice hranice pro vznik povinnosti mít závěrku ověřenou auditorem, a také nedefinuje rozsah prováděného auditu.

Výroční zpráva

Výroční zprávu sestavují účetní jednotky, které mají povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. Cílem výroční zprávy je poskytnout informace o výkonnosti, vývoji činnosti a hospodářském postavení¹⁸.

Výroční zpráva poskytuje jak finanční, tak i nefinanční informace – o předpokládaném vývoji společnosti, o výzkumu a vývoji, o aktivitách v oblasti ochrany životního prostředí a jiné informace dle zvláštních právních předpisů.¹⁹

¹⁵ Müllerová, L., *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: Aspi, a.s., 2007, 41.s.

¹⁶ Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2013/34/EU, čl.4

¹⁷ Tamtéž, čl.4 odst.3

¹⁸ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, §21 odst.1

¹⁹ Müllerová, L., *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: Aspi, a.s., 2007, 48.s

Výroční zpráva musí být rovněž ověřená auditorem.

Jiné informace

Auditor může požádat po kontrolované firmě výpis z obchodního rejstříku, společenskou smlouvu, zápis z valné hromady, nebo v případě, pokud jsou k dispozici, nějaké kupní smlouvy, které mají vliv na ekonomickou situaci společnosti.²⁰

Auditor rovněž ověří, ke kterým daním je registrována účetní jednotka, ověří, zda jsou všechny daňové povinnosti splněné, a seznámí se s výsledky daňových kontrol, které mají značný vliv na daňovou povinnost poplatníka²¹ - v určitých případech může nesplnění daňových povinností poplatníkem znamenat pro auditora určitá rizika.

Auditor má mít také přístup k účetním dokumentům firmy – účetní směrnice, účtový rozvrh, inventarizace, kniha dlouhodobého majetku a odpisové plány, způsoby oceňování a jiné účetní doklady. Tyto informace umožní auditorovi správně vyhodnotit informace, které mu poskytuje účetní jednotka k prověření.

3.5 POSTUP AUDITU

Lze říci, že audit probíhá ve třech fázích, které jsou rozdělené na jednotlivé kroky:

- stanovení úkolu. Je to seznamování se s podnikem, ve kterém se bude provádět audit, sběr různorodých informací před zahájením kontroly,
- plánování a realizace sběru informací v rámci prováděné kontroly,
- vyhodnocení informací – jejich analýza a vyhotovení auditorské zprávy²².

Jednotlivé kroky těchto fází jsou popsány dále.

3.5.1 ČINNOST PŘED UZAVŘENÍM SMLOUVY

Každý auditor musí před tím, než uzavře smlouvu s novým klientem, posoudit riziko, které může výrazně ovlivnit postup auditu – auditor rozhodne, zda tu zakázku přijme či nikoliv, riziko také ovlivní celkový plán a postupy.

Rizikovými faktory jsou:

- Podnikatelské prostředí a jeho citlivost na změny v odvětví,

²⁰ Müllerová, L., *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: Aspi, a.s., 2007, 49 s.

²¹ Tamtéž, 52.s.

²² Robertson, Dž., „*Audit*“, 1990, 7-8.s

- Podnikatelská činnost (technologie, výrobní cyklus, zkušenost v oboru),
- Dodavatelsko-odběratelské vztahy a transakce mezi spojenými osobami,
- Organizační struktura účetní jednotky,
- Struktura vedení a jeho důvěryhodnost,
- Vztah mezi vedením a odpovědným statutárním orgánem účetní jednotky,
- Úroveň vnitřního kontrolního systému,
- Finanční výsledky hospodaření (tlak vedení na výsledky hospodaření a tím ovlivňování výše odměn).

Auditor posoudí tyto faktory, a pokud bude riziko pro něj přijatelné, může zakázku přijmout, ale v průběhu auditu musí přehodnocovat rizika na základě nově získaných informací²³.

Postup vyhodnocení rizik zahrnuje dotazování vedení a pracovníků účetní jednotky, kteří mohou mít informace nutné pro vyhodnocování rizika, analytické postupy (postupy, při kterých auditor získává finanční a nefinanční informace, je schopen na jejich základě lépe vyhodnotit riziko)²⁴, pozorování a inspekce (auditor pozoruje činnost účetní jednotky, vnitřní dokumentaci a pracovní prostory společnosti)²⁵.

Auditorské riziko znamená, že auditor může vydat špatný výrok k účetní závěrce, která je výrazně zkreslená²⁶.

Auditorská rizika

Úroveň auditorského rizika ovlivňuje rozsah kontroly a výběr vzorku, podle kterého budou provedeny detailní testy. Platí, že čím vyšší je riziko, tím menší vzorek, avšak v praxi auditor uvažuje opačně – čím vyšší riziko je ochoten přijmout, tím větší vzorek vybere.

Složky rizika:

- Přírozené riziko – vyjadřuje náchylnost položek účetní závěrky, které mohou být významné a přitom neexistují žádné odpovídající kontrolní mechanismy. Může být ovlivněno vnějšími okolnostmi (obchodní rizika, technologický vývoj apod.)
- Kontrolní riziko – představuje riziko, že významná chyba nebude zjištěna včas vnitřními kontrolními postupy firmy

²³ Müllerová, L., *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: Aspi, a.s., 2007, 66.s

²⁴ ISA 315, odst. A14-A17

²⁵ Tamtéž, odst. A18

²⁶ Müllerová L., Králíček, V., *Auditing*, Praha: VŠE, ISBN 978-80-245-2018-6, 232.s.

- Zjišťovací riziko – riziko, že auditor svými postupy neodhalí nesprávnost, a tato nesprávnost spolu s jinými nebo sama o sobě by mohla být významná.

Přirozené a kontrolní riziko existují nezávisle na auditorovi a mohou být základem pro stanovení postupu auditu účetní jednotky. Zjišťovací riziko je funkcí efektivnosti auditorského postupu a nelze je snížit na nulu vzhledem k tomu, že auditor nezkoumá všechny položky účetní závěrky²⁷.

3.5.2 PŘIJETÍ ZAKÁZKY

Před přijetím zakázky by se měl auditor ujistit, zda mu jeho klient poskytuje vhodné a legislativě odpovídající informace a zda jeho klient plně uznává a uvědomuje si svoji odpovědnost za poskytnuté informace²⁸.

Pokud se auditor rozhodne tuto zakázku přijmout, je třeba sestavit smlouvu, ve které se klient a auditor dohodnou na cílech rozsahu kontroly. Smlouva tak definuje potřeby a požadavky jak klienta, tak i auditora²⁹ a je vhodné tuto smlouvu uzavřít před datem účetní závěrky, aby nedošlo k nepochopení mezi auditorem a klientem.

3.5.3 PLÁNOVACÍ PROCEDURY

Po uzavření dohody s klientem začne auditor sestavovat plán auditu, je to podmínkou efektivní realizace zakázky a snížení auditorských rizik.

²⁷ ISA 200, odst.22-31

²⁸ Müllerová L., Králíček, V., *Auditing*, Praha: VŠE, ISBN 978-80-245-2018-6, 237.s.

²⁹ Müllerová, L., *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: Aspi, a.s., 2007, 66.s

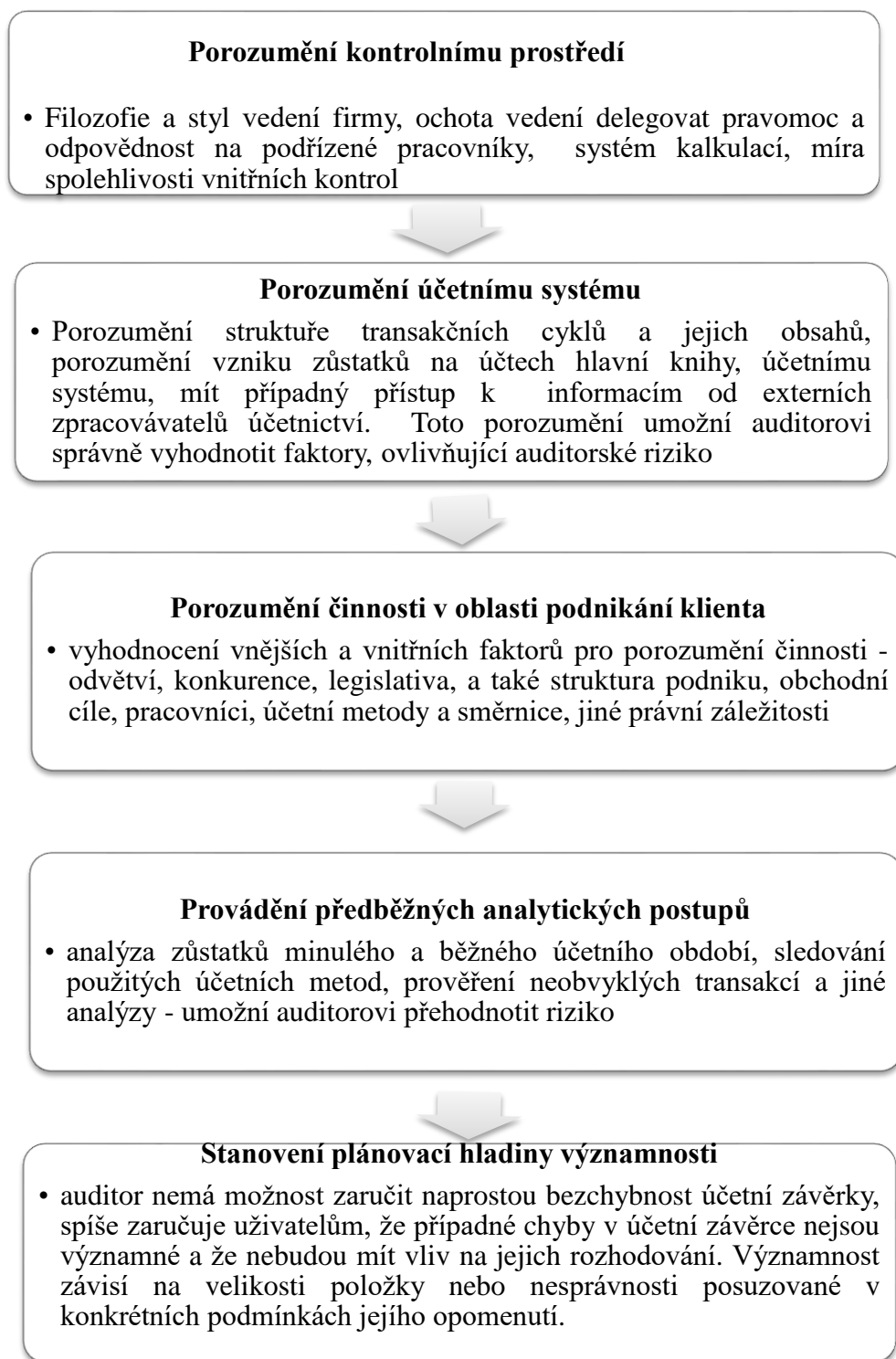


Schéma 1 - předběžné plánování auditu³⁰

³⁰ Müllerová, L., *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: Aspi, a.s., 2007, 68-73.s

3.5.4 PRŮBĚH AUDITU

Provádění testů spolehlivosti

Testy spolehlivosti jsou testy, na jejichž základě se auditor ujistí, zda se může spoléhat na vnitřní kontrolu, a jejich cílem je zjistit velikost rizika vzniku nesprávností a do jaké míry se dá na vnitřní kontroly spolehnout. Tyto testy auditor provede přímo (pozorování některých procesů ve společnosti) nebo nepřímo (rozhovor s pracovníky, zkoumání dokumentace vnitřních kontrol)³¹.

V průběhu provádění testů spolehlivosti musí auditor rovněž získat jistotu o spolehlivosti účetního systému (studium dokumentace, počítačových systémů, seznámení se s počítačovými kontrolami).

Analytické testy věcné správnosti

Auditor musí vyhodnotit a vytipovat zůstatky položek účetní závěrky, u kterých bude provádět testy věcné správnosti, stanovit očekávané hodnoty a mezní hodnoty tolerovaného rozdílu (představují maximální rozdíl mezi očekávanou a skutečnou hodnotou, závisí na auditorském odborném úsudku) a hladinu významnosti, vyhodnocení výsledků a stanovit další postupy³².

Auditor rovněž posuzuje relace mezi souvisejícími hodnotami (výše mezd a počet zaměstnanců, například).

Všechny zjištěné rozdíly, které překračují mezní hodnotu, by měl auditor vysvětlit na základě vlastního průzkumu nebo na základě získaných informací od vedoucích pracovníků nebo na základě konzultace s nezávislými odborníky.

Testy detailních údajů

Při tomto postupu stanovuje auditor položky účetní závěrky, u kterých bude testovat veškeré položky (buď všechny – u menších společností, nebo na základě vzorků). Je to nutné pro posouzení nadhodnocení nebo podhodnocení jednotlivých položek³³.

Vznik potenciálních chyb může znamenat že:

³¹ Müllerová, L., *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: Aspi, a.s., 2007, 83.s

¹ Tamtéž, 84.s

³³ Müllerová L., Králíček, V., *Auditing*, Praha: VŠE, ISBN 978-80-245-2018-6, 263.s

- Položky jsou zaúčtovány do špatného období
- Položky jsou zaúčtovány ve špatné výši (vyšší nebo nižší částce)
- Neplatnost operace (operace nebyla vůbec uskutečněna apod.)

Pokud auditor zvolí postup testování vybraných položek (zejména u menších firem), měl by se zaměřit na významnost jednotlivých operací, operace se spřízněnými stranami a neobvyklost položky ve vztahu k ostatním položkám.

Běžně používanou metodou je metoda výběru vzorku:

- Statistická
 - Náhodný výběr položky – každá položka může být vybrána se stejnou šancí
 - Systematický výběr – výběr každé n-té položky od počátku
 - Výběr položek podle významnosti
- Nestatistická metoda:
 - Auditor spoléhá na své zkušenosti a vybírá položky dle vlastní zkušenosti.³⁴

Před provedením testů věcné správnosti a před prováděním detailních testů podle vzorku, musí auditor posoudit auditorské riziko (viz kapitola 2.6.1), a na základě toho posoudit velikost zvolených vzorků:

Přijatelné zjišťovací riziko	Rozsah testu	Detailní test	Analytický test
Nízké	Vysoká úroveň	Největší vzorek	Obvykle nepostačuje
Střední	Střední úroveň	Střední vzorek	Nižší tolerance odchylky
Vysoké	Nízká úroveň	Nejmenší vzorek	Vyšší tolerance odchylky

Tabulka 2 Kvalifikace rozsahu testů věcné správnosti³⁵

Auditor by měl rovněž určit postupy pro minimalizaci rizika získáváním důkazních informací k určitým položkám.

³⁴ Müllerová L., Králíček, V., *Auditing*, Praha: VŠE, ISBN 978-80-245-2018-6, 264.s

³⁵ KACR a Deloitte, s.r.o., *Příručka pro provádění auditu u podnikatelů*, 1.díl, str.209

Vyhodnocení výsledků testů věcné správnosti

Na základě provedených testů auditor identifikuje známé, pravděpodobné a neznámé nesprávnosti a pak rozhodne, zda³⁶:

- Provedený audit měl dostatečný rozsah pro přiměřené závěry a vydání výroku
- Audit neměl dostatečný rozsah pro vydání výroku a tvrzení, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti – je třeba vykonat dodatečné auditorské postupy
- Audit byl dostatečný k tomu, aby bylo možné říci, že účetní závěrka je významným způsobem zkreslená a klient by měl tím pádem opravit nesrovnalosti.

Posouzení účetní závěrky a výroční zprávy

Analytické a detailní testy jsou založené na vyhodnocení jednotlivých položek. Posouzení účetní závěrky spočívá ve srovnání položek s minulými účetními obdobími, vyhodnocení vyhovování účetním a jiným předpisům, jednoduché finanční analýze³⁷. Při posuzování účetní závěrky má auditor brát účetní závěrku jako celek a vycházet z předpokladu nepřetržitého trvání účetní jednotky v budoucnosti.

Auditor ověří, zda je výroční zpráva sestavena v souladu s požadavky §21 zákona o účetnictví a zda obsahuje veškeré potřebné informace.

Zaměření auditora na jednotlivé účetní oblasti

Při výkonu své činnosti by měl auditor důkladně prověřit činnost společnosti, avšak může se zaměřit i na jednotlivé oblasti, kterým může věnovat více pozornosti. Proto KAČR vydala příručku pro auditory, v jejíž 2. části popisuje možné postupy pro vyhodnocení rizik a zaměření na jednotlivé oblasti účetnictví. Součástí jednotlivých kapitol jsou doporučení, na co se má auditor především zaměřit a vzít v úvahu, a postupy pro vyhodnocování rizik. Především se doporučuje:

- Posoudit, zda účetní výkazy odpovídají požadavkům právních předpisů a podle jakých účetních standardů je účetní jednotka sestavuje,
- provést diskuzi s vedoucími pracovníky jednotlivých oddělení, odpovědných za vznik položek výnosů a nákladů, nebo za jednotlivé položky účetních výkazů,
- prověřit účetní směrnice, týkající se zaúčtování jednotlivých účetních případů,

³⁶ Müllerová, L., *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: Aspi, a.s., 2007, 87.s

³⁷ Tamtéž, s. 87-89

- provést analytické procedury v oblasti vztahů mezi jednotlivými položkami (časová souvislost výnosů a nákladů, odpisy dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku, analýzu zásob a jiné)
- posoudit základní poměrové ukazatele aktivity, popřípadě provést širší finanční analýzu,
- provést meziroční srovnání výše jednotlivých položek pro vyhodnocení výkonnosti podniku,
- provést vyhodnocení vztahů se spřízněnými osobami, pokud takové jsou,
- provést splnění formálních náležitostí účetních výkazů.

Veškeré zjištěné skutečnosti a okolnosti by měly být zapsány do spisu auditora³⁸.

Zaměření na dlouhodobý majetek

Při vyhodnocování rizik, spojených s dlouhodobým majetkem, by se auditor měl především seznámit s vnitřními směrnici. Je nutné zároveň posoudit okamžik aktivace dlouhodobého majetku. Dlouhodobý majetek je spojen s rizikem posuzování přínosu pro účetní jednotku a je to spojené s velkou úrovní subjektivity a nízkou úrovní důkazních informací. Je nutné vzít v úvahu následující body:

- stanovení odpisových plánů a jejich dodržování,
- správnost zvolené metody odepisování,
- vytváření dlouhodobého majetku vlastní činností,
- testování na snížení hodnoty,
- postupy inventarizace,
- periodicita nahrazování starého majetku novým,
- a jiné body.

V rámci obecných auditorských procedur se provádí detailní a analytické testy. Analytické testy se zaměřují především na celkovou výši odpisů a detailní se zaměřují na kontrolu existence dlouhodobého majetku a dokumentace s tím spojené³⁹.

Výnosy

Hlavním problémem při účtování výnosů je okamžik, kdy tento výnos nastal. Pro lepší vyhodnocení rizik, spojených s výnosy, by měl auditor ověřit účetní směrnice, které upravují účtování výnosů. Auditor by tak měl především vzít v úvahu následující body:

- typy výnosů, které účetní jednotka realizuje,

³⁸ KAČR, *Příručka pro provádění auditu*, Praha: KAČR, 2012, 78-179.s.

³⁹ Tamtéž, s. 90-100

- okruh zákazníků,
- uplatňované obchodní podmínky,
- členění účetní jednotky na divize,
- typy poskytovaných slev,
- stabilitu obchodní marže,
- realizace se spřízněnými stranami⁴⁰.

V rámci vyhodnocení rizik, spojených s výnosy, by auditor mohl také posoudit vtahy mezi vzniklými výnosy a náklady. Na základě vyhodnocení výše uvedených rizik zvolí auditor vhodné postupy, stanoví analytické a detailní testy pro testování věcné správnosti. Ve většině účetních jednotek jsou procesy v oblasti výnosů automatizované, a proto může auditor využít informace z provedených vnitřních kontrol⁴¹.

Náklady

Při vyhodnocování rizik je nezbytně nutné posoudit, jaké náklady vynakládá účetní jednotka a jak je klasifikuje. Velké množství nákladů je spojené s jednotlivými položkami rozvahy. Je nutné vzít v úvahu především tyto body:

- jaké náklady vznikají účetní jednotce,
- transakce se spojenými osobami a dokumentace, s tím spojená,
- vztah výnosů a nákladů,
- spojitost provozní činnosti účetní jednotky s opravami zařízení a strojů,
- kontrolní postupy v rámci interního auditu,
- kalkulace nákladů.

Na základě vyhodnocení rizik, spojených se vznikem výnosů a nákladů, zvolí auditor vhodné postupy analytických a detailních testů. V případě vyhodnocení věcné správnosti v oblasti nákladů by auditor měl provést testy u všech významných skupin nákladů a ověřit zůstatky na účtech⁴².

Bankovní úvěry a výpomoci

Bankovní úvěry a výpomoci jsou nedílnou součástí aktivity každého podniku, jelikož poskytují zdroje financování jednotlivých aktivit společnosti. Auditor by měl také prověřit metody účtování, dodržování účetních směrnic a jejich soulad s platnou legislativou. Při posuzování rizik může auditor vzít v úvahu:

⁴⁰ KAČR, *Příručka pro provádění auditu*, Praha: KAČR, 2012, 77-79

⁴¹ Tamtéž, s.77-79

⁴² KAČR, *Příručka pro provádění auditu*, Praha: KAČR, 2012, 84-85.s.

- vývoj úrokových sazeb,
- podmínky sjednání bankovních smluv,
- zajištění úvěrů,
- derivátové operace, jestli takové jsou,
- cizoměnové úvěry.

V rámci vyhodnocení rizik provede auditor analýzu meziroční změny úvěrového financování, úvěrové smlouvy, korespondence s bankou. Příručka pro auditory uvádí, že auditor také může získat externí konfirmace od třetí osoby, jelikož je to důvěryhodný důkazní prostředek, který je získán v písemné podobě od třetí osoby, která nemá k auditované účetní jednotce vztah⁴³.

K tomuto tématu KAČR dostala praktický dotaz, a vydala svoje stanovisko:

„Standardy ISA výslovně nepožadují v případě provádění auditorských postupů v oblasti krátkodobého finančního majetku a bankovních úvěrů používání externích konfirmací, jedná se však o postup, který obvykle vede k získání nejspolehlivějších důkazních informací.“⁴⁴

Získání důkazních informací prostřednictvím externích konfirmací je tím vhodnější, čím je vyšší auditorské riziko.

Daně

Při provádění auditu by auditor mohl vzít v úvahu i daně, které je společnost povinna platit, zejména daně z příjmů právnických nebo fyzických osob, ostatní přímé nebo nepřímé daně. Auditor by měl ověřit, zda účetní jednotka využívá služeb daňového poradce a zda v minulosti proběhla daňová kontrola a s jakým výsledkem.

Je nutné zdůraznit, že LZRA, na rozdíl od KAČR, podobnou příručku nesestavila, a proto se statutární auditor v Lotyšsku řídí pouze mezinárodními auditorskými standardy a zákony.

Zásoby

Zásoby hrají velkou roli ve mnoha společnostech, obzvlášť ve výrobních podnicích a prodejnách, proto je nutné věnovat zásobám větší pozornost. Nejčastějšími problémy v oblasti zásob jsou jejich oceňování a inventarizace, proto je mnohdy nutná při inventuře zásob přítomnost auditora. Auditor rovněž může věnovat pozornost následujícím bodům:

⁴³ Tamtéž, s. 153-156.

⁴⁴ KAČR, *Dotazy z praxe a informace z výborů*, 2013, Bankovní konfirmace

- typ zásob,
- inventura a použité principy inventarizace (průběžná či jednorázová),
- trvání výrobního nebo prodejního cyklu,
- stanovení přirozených norem úbytků,
- politika tvorby opravných položek.

Pokud auditor při provádění inventury není přítomen a není schopen osobně ověřit existenci zásob, je vhodné seznámení s inventarizačními protokoly, účetními směrnicemi, týkajícími se zásob a jinou dokumentací⁴⁵.

3.5.5 ZÁVĚR A ZPRÁVA

Závěr

Auditor připravuje závěr auditora jako dokumentaci celého postupu auditu. Shrnutí by mělo obsahovat následující body:

- informace o účetní jednotce a o riziku zakázky,
- účetní systém a jeho uspořádání,
- komentáře k účetním výkazům a příloze k účetní závěrce,
- oblasti, ve kterých vznikly problémy při provádění auditu a postupy jejich řešení,
- dopis vedení společnosti, ve kterém auditor informuje o nedostacích a rizicích,
- úpravy v účetní závěrce,
- nedořešené záležitosti,
- závěr – návrh vhodného výroku a zdůvodnění⁴⁶.

Zpráva auditora

Zprávu je auditor povinen vyhotovit v souladu s §20 zákona č.93/2009 Sb., o auditorech.

V této zprávě popíše auditor rozsah auditu, vyjádří své stanovisko na účetní závěrku (výrok), popíše významné nejistoty a pochybnosti. Tuto zprávu auditor projedná s vedením společnosti⁴⁷.

⁴⁵ KAČR, *Příručka pro provádění auditu*, Praha: KAČR, 2012, 111-113.s

⁴⁶ Müllerová, L., *Auditing pro manažery aneb proč a jak se ověřuje účetní závěrka*. Praha: Aspi, a.s., 2007, 94.s

⁴⁷ Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, §20 odst.1,6.

Výroky auditora

- Bez výhrad – účetní závěrka poskytuje podle názoru auditora ve všech významných ohledech věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s právními předpisy.
- S výhradou – dle názoru auditora podává účetní závěrka poctivý obraz předmětu účetnictví v souladu s právními předpisy s výjimkou některých skutečností, které popíše.
- Záporný výrok – dle auditora nepodává účetní závěrka věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví.
- Odmítnutí výroku – auditor konstatuje, že byl ve své činnosti omezen do takové míry, že nebyl schopen vydat svůj výrok⁴⁸.

Ostatní skutečnosti ve zprávě

Auditor ve své zprávě popíše také skutečnosti, které jsou podle jeho názoru nezbytně nutné pro pochopení účetní závěrky nebo skutečností, které nejsou vykázané ani jinak popsané v účetní závěrce, avšak mohou mít význam pro uživatele účetní závěrky.

Jiné formy auditu

Kromě auditu účetní závěrky ještě mohou být prováděny takové formy auditu, jako je vnitřní audit a státní audit. Vnitřní audit je určen především pro samotnou společnost, kdy auditor kontroluje vnitřní chod podniku s cílem poskytnout informace vedení společnosti o výsledcích prováděné analýzy a dát doporučení pro zlepšení. Státní audit je určen pro kontrolu hospodaření státu, může být jak finanční, tak vnitřní⁴⁹.

Audit vs. prověrka

Společnost také může požádat auditora o provedení prověrky účetní závěrky, která se liší od auditu především v tom, že auditor není povinen sestavit výrok auditora. Prověrka je zaměřena na získání střední úrovně jistoty, že údaje, vykázané v účetní závěrce neobsahují významné nesprávnosti. Zpráva o prověrce musí obsahovat vyjádřené záporné jistoty. Pokud auditor nalezne nějaké nesprávnosti nebo bude mít pochybnosti o správnosti údajů v účetní závěrce, může sestavit zprávu o prověrce s výhradami⁵⁰. Provedení prověrky je stanoveno mezinárodním standardem ISRE 2400, a rovněž vyžaduje sestavení příslušné dokumentace auditora, dodržování analytických postupů a v jednotlivých případech se auditor může řídit auditorskými standardy a postupovat tak, jako kdyby měl vystavit výrok auditora.

⁴⁸ KAČR, Poslání a smysl auditu

⁴⁹ Robertson, Dž., „*Audit*“, 1990, 6-7.s.

⁵⁰ ISRE 2400

Postupy pro provádění prověrky jsou následující:

- získání přehledu o podnikatelské činnosti účetní jednotky a o odvětví, ve kterém tato jednotka působí,
- dotazování na účetní zásady a postupy uplatňované jednotkou,
- dotazování na postupy, které daná účetní jednotka uplatňuje při evidenci, třídění a sumarizaci transakcí, při shromažďování informací uváděných v účetní závěrce a při přípravě účetní závěrky,
- dotazování na veškerá závažná tvrzení, uvedená v účetní závěrce,
- analytické postupy určené k zjišťování nestandardních položek a vztahů,
- porovnávání účetních závěrek se závěrkami za minulá období,
- porovnávání účetních závěrek s předpokládanými výsledky a očekávanou finanční pozicí,
- zkoumání vztahů mezi prvky účetní závěrky, které mají odpovídat zavedenému formátu podle zkušeností účetní jednotky nebo běžné praxe v daném odvětví⁵¹.

Je nutné také zdůraznit, že tento standard je možné používat ve spojitosti s jinými mezinárodními auditorskými standardy⁵².

3.5.6 SPIS AUDITORA

Auditor je povinen sestavit o své auditorské činnosti spis, který obsahuje veškeré informace dle požadavků ISA230 a musí být uzavřen nejpozději do 60 dnů od vyhotovení zprávy⁵³. Spis auditora pomáhá při plánování, provedení auditu, umožňuje snadnou kontrolu práce auditora, zaznamenává důkladně informace o průběhu auditu. Při sestavení spisu musí brát auditor do úvahy, co by potřeboval jiný auditor pro porozumění, na základě čeho byla učiněna zásadní rozhodnutí⁵⁴.

Zákon stanovuje osoby, které mají právo nahlížet do spisu. Jsou to zejména jiní auditoři, členové kárné, dozorčí a disciplinární komise, ČNB, soud, pokud se řízení týká

⁵¹ ISRE 2400

⁵² Tamtéž, odst.2

⁵³ Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, §20a odst.1,2,3.

⁵⁴ ISA 230, čl. 6-7

občanskoprávní nebo trestní činnosti auditora⁵⁵. Spis se má uchovávat po dobu nejméně 10 let v České republice a 5 let v Lotyšské republice.

3.6 ČINNOST AUDITORSKÝCH KOMOR

Auditorské komory jsou profesními organizacemi, které spojují auditory v jednotlivých zemích. Profesní komory jsou zřízené příslušnými zákony. Auditorské komory se zabývají především kontrolou kvality, vedením činnosti auditorů, rozhodují o vydání auditorských oprávnění a provádí auditorské zkoušky a školení, pomáhají auditorům vydáváním příruček a odpovídají na otázky z praxe.

3.6.1 KONTROLA KVALITY

Kontrolou kvality se rozumí kontrola postupů auditora při provádění auditorské činnosti, zda tato odpovídá právním předpisům – zákonu o auditorech, etickému kodexu, předpisům příslušných komor auditorů a předpisům Evropské unie a je prováděna dozorčí komisí⁵⁶. Požadavky na provedení kontroly kvality jsou stanoveny obdobně v obou srovnávaných zemích díky implementaci předpisů Evropské unie, a to:

- nejméně jednou za tři roky u auditorů a auditorských společností, kteří poskytují své služby subjektům veřejného zájmu,
- nejméně jednou za šest let v ostatních případech.

Lotyšsko vyžaduje kontrolu kvality u auditorů a auditorských společností, poskytujících své služby státním organizacím a samosprávným celkům nejméně jednou za šest let⁵⁷.

V roce 2016 bylo v Lotyšsku provedeno celkem 41 kontrol kvality (přibližně 18% auditorských praxí), přičemž všechna hodnocení byla pozitivní a další kontroly budou provedeny u těchto společností nebo samostatných auditorů v zákonné lhůtě⁵⁸. Bližší informace o provedených kontrolách kvality LZRA neuvádí.

KAČR provedla v roce 2016 237 kontrol kvality (přibližně 17% auditorských praxí), ze kterých 36 kontrol skončilo schválením následující kontroly v zákonné lhůtě, 212 kontrol má být provedeno v kratší lhůtě a 50 kontrol skončilo návrhem na zahájení kárného řízení⁵⁹.

⁵⁵ Zákon LR o poskytování auditorských služeb, čl. 34

⁵⁶ Zákon č.93/2009, o auditorech, §24 odst.1

⁵⁷ Zákon LR o poskytování auditorských služeb, čl. 35¹

⁵⁸ LZRA, *Kvalitates komitejas zinoums2016.gada*.

⁵⁹ KAČR, *Zpráva o výsledcích kontrol kvality za rok 2016, 2017*, s.6-8

Dá se říci, že dozorčí rada v obou těchto zemích provádí téměř stejnou práci, avšak zpráva o prováděných kontrolách, vydávaná LZRA, neumožňuje lepší posuzování jejich činnosti.

3.6.2 KÁRNÁ OPATŘENÍ

Pokud auditor poruší některé z právních předpisů upravujících činnost auditora, může mu Komise uložit kárná opatření. Kárným opatřením může být:

- napomenutí nebo veřejné napomenutí,
- pokuta do výše jednoho milionu korun,
- zákaz výkonu činnosti na dobu nejdéle 5 let,
- a jiná opatření⁶⁰.

V Lotyšsku jsou tato opatření poněkud měkčí:

- pokuta do 7 200 EUR, v přepočtu na koruny – 182 000 korun pro samostatné auditory nebo 14 200 EUR, v přepočtu na koruny 357 000 korun pro auditorské společnosti,
- omezení výkonu činnosti auditora nebo auditorské společnosti po dobu do 3 let,
- jiná kárná opatření jsou obdobná⁶¹.

3.7 CHÁPÁNÍ ROLE AUDITORA SPOLEČNOSTI

Bohužel, často dochází k mylnému chápání role auditora a významnosti ověřené účetní závěrky. Práva a povinnosti auditora jsou upraveny příslušným místním zákonem, a proto v mnoha případech nesmí auditor poskytovat některé služby i přesto, že by tak vzhledem ke své kvalifikaci mohl učinit. Hlavními omyly jsou:

- Názor, že auditovaná účetní závěrka je bezchybná. Auditor není schopen prověřit každou operaci, ke které ve firmě dochází, a proto stanoví hladinu významnosti na základě auditorského rizika
- Odpovědnost auditora za účetní závěrku. Auditor odpovídá pouze za výrok (jeho názor na účetní závěrku), přitom odpovědnost za správnost účetní závěrky leží na účetní jednotce. Odpovědnost auditora musí být definována ve smlouvě, aby nedocházelo k nedorozuměním mezi účetní jednotkou a auditorem.
- Auditor je povinen pomáhat při sestavování účetní závěrky. Tento výrok je chybný z toho důvodu, že sám auditor nemůže kontrolovat sám sebe.
- Výrok s výhradou neznamena, že účetní závěrka obsahuje výrazné chyby, ale že například auditor se nemohl zúčastnit některých závěrkových operací.

⁶⁰ Zákon č.93/2009, o auditorech, §25

⁶¹ Zákon LR o poskytování auditorských služeb, čl. 38²

- Auditor odpovídá za vyčíslení daňové povinnosti. Auditor je povinen testovat výši daňové povinnosti nebo nárok na vrácení daně, avšak za správnost vyčíslení daňové povinnosti odpovídá účetní jednotka nebo daňový poradce, pokud takového společnost má⁶².

V závěru lze říci, že služby, které poskytují auditoři, jsou ve veřejném zájmu, a proto je nezbytně nutná regulace auditorské činnosti. Nesprávné chápání role a funkcí auditora může přivést k mylným očekáváním a nespokojenosti účetní jednotky s činnostmi auditora. Před uzavřením smlouvy o prováděném auditu je nutné, aby účetní jednotka přesně věděla, v jakém rozsahu může auditor své služby poskytnout. Na druhou stranu sám auditor musí posoudit, zda konkrétní zakázku přijme či nikoli, protože od toho se odvozuje jeho schopnost vyjádřit svůj názor na účetní závěrku.

Ze zákona o auditorech vyplývá povinnost auditora informovat orgány veřejné moci, pokud dochází k ohrožování činnosti společnosti nebo může být naplněna skutková podstata hospodářského trestného činu⁶³. V podstatě to znamená, že u soudních řízení může auditor vystupovat v roli soudního znalce v oblasti účetnictví a ekonomiky, stejně jako v roli svědka.

⁶²Müllerová, L., *Omyly uživatelů auditovaných účetních závěrek*, 2015, dostupné z Mzdovapraxe.cz

⁶³ Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, §21 odst.3-5

4 AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY V ČESKÉ REPUBLICE

4.1 AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY

Audit účetní závěrky je upraven v České republice zákonem č. 93/2009 Sb., o auditorech, který přímo navazuje na předpis Evropské unie – směrnice Evropského parlamentu a rady 2006/43/ES, o povinném auditu ročních a konsolidovaných účetních závěrek.

4.2 HISTORIE AUDITU

První profesní organizací byla Unie účetních ČSFR, která vznikla jako sdružení občanů a byla registrována Ministerstvem vnitra České a Slovenské federativní republiky 22. května 1990. Ta sdružovala specialisty a odborníky v oboru účetnictví, finanční a auditorské činnosti a jejím cílem bylo vytvářet vhodné podmínky pro prosazování oborových profesních zájmů, moderních metod a postupů. Unie získala rovněž pověření k výkonu činnosti ověřovatele podle tehdejší vyhlášky č. 63/1989 Sb. Unie účetních působila až do 7. ledna 1991, dnem 8. ledna 1991 byla Ministerstvem vnitra České republiky zaregistrována změna stanov včetně změny názvu na Unii auditorů ČR a zároveň byla její činnost poprvé omezena pouze na území České republiky.

Zejména rychlý proces privatizace a rozvoj podnikatelského prostředí v ČR vedl k významnému rozšiřování poptávky po auditorských službách a kladl stále vyšší nároky na auditorskou profesi.

Ve druhé polovině roku 1992 se členové Rady Unie významně podíleli na legislativních přípravách nového zákona o auditorech a Komoře auditorů, jehož cílem bylo povinné sdružování auditorů nezávisle na státu. Audit se v této době začal formovat jako profese v podstatě nezávislá na státu (stát zasahoval jen v oblasti vstupu do profese) s vlastními dozorovými orgány. To umožnilo pozdější rychlé začlenění Komory auditorů ČR do mezinárodních institucí, sdružujících účetní znalce a auditory, jako jsou IFAC a FEE⁶⁴.

Komora auditorů České republiky

Komora auditorů České republiky (dále KAČR) je profesní organizací, která působí jako kontrolní orgán pro výkon profese auditora v České republice. Jejími funkcemi jsou:

- zajišťování podmínek pro kontrolu kvality,

⁶⁴ KAČR, *Auditorská profese v České republice*, Komora auditorů České republiky, Praha 2013, s.9-10, ISBN 978-80-86679-25-9

- vydávání vnitřních předpisů (etický kodex a auditorské standardy),
- vedení rejstříku auditorů,
- rozhoduje o přihláškách k auditorským zkouškám a vydává auditorská oprávnění,
- vydává odborné příručky pro auditory a časopis Auditor,
- je členem Národní účetní rady,
- je členem profesních organizací IFAC a AE,
- a jiné činnosti.

KAČR se skládá ze sněmu, výkonného výboru, dozorčí komise a kárné komise. Sněm je nejvyšším orgánem a skládá se z členů, kteří řídí a kontrolují činnost komory. Výkonný výbor je nejvyšším orgánem komory a má 14 členů, řídí činnost komory. Dozorčí komise je kontrolním orgánem, který kontroluje kvalitu činnosti auditorů, dodržování zákona o auditorech a dalších právních předpisů. Skládá se z 9 členů. Kárná komise provádí kárná řízení podle zákona a rozhoduje, zda auditor porušil povinnosti, stanovené předpisy, týkající se výkonu činnosti auditora⁶⁵.

Členské příspěvky a povinné vzdělávání

Členské příspěvky KAČR činí 2900 korun pro auditora a 15000 korun pro auditorskou společnost, a zvyšují se o 2900 korun za každého auditora nebo asistenta auditora v pracovním poměru (platné pro rok 2018). Členské příspěvky jsou upraveny příspěvkovým řádem KAČR a jsou splatné do konce ledna příslušného období.⁶⁶

Auditoři, zapsaní v rejstříku, jsou také povinni prokázat kontinuální vzdělávání v rozsahu 40 hodin ročně, které je jednou z forem komplexní péče a rozvoje auditorské profese⁶⁷. Jeho hlavním smyslem soustavně prohlubovat odbornou kvalifikaci statutárních auditorů a asistentů a zajistit jejich pravidelnou informovanost o aktuálním vývoji a změnách v oboru auditorské činnosti i v oborech souvisejících⁶⁸. Počet hodin účasti na vzdělávacích akcích komory si mohou auditoři kdykoli ověřit individuálně na webu komory.

Auditorská profese

Před tím než se stane auditorem, musí uchazeč odpovídat požadavkům zákona o auditorech:

⁶⁵ KAČR, *O Komoře auditorů*, <https://www.kacr.cz/o-komore-auditoru>

⁶⁶ Časopis *Auditor*, Praha: KAČR, 10/2017, ISSN 1210-9096, s.3

⁶⁷ Tamtéž, s.3

⁶⁸ Vnitřní předpis pro kontinuální profesní vzdělávání statutárních auditorů KAČR, §1

- musí být svéprávný,
- bezúhonný.
- absolvovat 3letou praxi jako asistent auditora (účast na provádění auditorské činnosti),
- složit auditorskou zkoušku,
- a jiné podmínky.⁶⁹

Zákon také upravuje požadavky na auditorskou zkoušku. Zkouška se skládá z 12 dílčích částí a jednotlivé části jsou platné po dobu 5 let od jejich složení. Na každou dílčí část má auditor pouze 3 pokusy. Poplatek za přihlášku k dílčí části zkoušky činí 5000 korun⁷⁰.

4.3 SPLNĚNÍ PODMÍNEK PRO OVĚŘENÍ ÚČETNÍ ZÁVĚRKY AUDITOREM

4.3.1 PODMÍNKY V ČR

Kategorie účetních jednotek

Kategorie účetních jednotek jsou stanoveny ve směrnici Evropského parlamentu a Rady č. 2013/34/EU v článku 3 – kategorie podniků a skupin, a jsou rozděleny na 4 základní kategorie – mikro, malé, střední a velké společnosti s tím, že jsou stanoveny hraniční hodnoty v podobě čistého obrátu, bilanční sumy a počtu zaměstnanců k rozvahovému dni⁷¹. Členské státy však mohou stanovit vlastní hraniční hodnoty pro tyto podniky.

Kategorie	Suma aktiv	Čistý obrat	Počet zaměstnanců
Mikro účetní jednotka	Do 9 mln. CZK	Do 18 mln CZK	Do 10
Malá účetní jednotka	Do 100 mln. CZK	Do 200 mln. CZK	Do 50
Střední účetní jednotka	Do 500 mln. CZK	Do 1 mlrd CZK	Do 250
Velká účetní jednotka	K rozvahovému dni přesahuje alespoň 2 hraniční hodnoty pro střední účetní jednotky.		

Tabulka 3 - Kategorie účetních jednotek dle ZoÚ. Zdroj: ZoÚ⁷² a vlastní zpracování

Povinnost k ověření závěrky auditorem

Vznik povinnosti nechat ověřit účetní závěrku českým účetním jednotkám vzniká podle §20 odst. 1 zákona č. 563/1991 o účetnictví a vyplývá z jejich velikosti, která je stanovena v §1b

⁶⁹ Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech, §29.

⁷⁰ KAČR, *informace k auditorské zkoušce*, 2016

⁷¹ Směrnice Evropského parlamentu a Rady č. 2013/34/EU, čl.3

⁷² Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, §1b ve znění pozdějších předpisů

zákona o účetnictví. Pro většinu malých podniků tato povinnost vzniká při překročení nebo dosažení dvou limitů stanovených zákonem po dobu dvou po sobě jdoucích období:

- aktiva celkem 40 mil. Kč,
- roční úhrn čistého obratu 80 mil. Kč,
- průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období – 50⁷³.

Střední a velké účetní jednotky mají povinnost mít auditorem ověřenou účetní závěrku v každém případě.

⁷³ Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, §20 odst. 1 bod c) ve znění pozdějších předpisů

5 AUDIT V LOTYŠSKU

Úkolem vedení společnosti je zajistit, aby činnost obchodní korporace probíhala v souladu se zákony a jinými právními předpisy. Neočekává se, že auditor odhalí nesplnění požadavků právních předpisů, avšak auditor je povinen seznámit se s příslušnou legislativou a zjistit, zda jí činnost klienta odpovídá⁷⁴. V případě odhalení nedodržení právních předpisů musí auditor oznámit tuto skutečnost nejvyššímu statutárnímu orgánu společnosti.

5.1 HLAVNÍ CÍL AUDITU V LOTYŠSKU

„Kvalifikovaný auditor je ten, kdo ověřuje správnost, odpovídání ekonomické skutečnosti a legislativním normám, důvěryhodnost prvotních účetních dokladů obchodní korporace, instituce nebo jiné organizace, a také odhaluje skutečný chod hospodářské činnosti, vypočítává zisk nebo ztrátu a vydává stanovisko na hospodářský stav na konci kontrolovaného období.“⁷⁵

Lotyšská republika klade velký důraz na to, aby účetnictví odpovídalo právním předpisům, i když ne vždy správně zobrazuje ekonomickou skutečnost – to svědčí o vysokém stupni regulace po linii výkazů a po linii běžného účetnictví. Proto jedním s nejdůležitějších úkolů auditora je prověřit placení daní, správnost sestavení daňových přiznání a včasné splnění veškerých požadavků místní finanční správy.

Asociace auditorů Lotyšské republiky tvrdí, že provádění auditu účetních závěrek odhaluje věcné nesprávnosti v 90% prováděných kontrol a pomáhá odhalit problémy s platební neschopností firem, nesprávnosti ve výpočtech pro účely daně z příjmů právnických osob, daňová rizika v chybném placení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, nesprávnosti ve výpočtech odložené daně, nesprávný výpočet odpisů a jiné problémy a chyby, které v účetnictví mohou vzniknout.

Také je velký důraz kladen na boj se stínovou ekonomikou, podle LZRA pomáhá audit účetní závěrky zjistit daňové úniky, zejména v případech transferových cen, odhalení výplaty mezd v obálkách, snížení rizika zahrnování podezřelých nebo neuskutečněných transakcí, také

⁷⁴ Krogzeme, H., *Komersantu darbības analīze un kontrole*, Rīga: RTU, 201.s

⁷⁵ Mālderis, G., *Ūdeņniecība, revīze, audit*, 3. vydání, Rīga, Biznesa augstskola Turība, s.45, ISBN 978-9984-828-23-7,

ověřuje, zda byla skutečná likvidita a platební schopnost správně uvedena, aby nevznikalo opožděné placení daní.

Historie auditu v Lotyšsku a komora auditorů LR

Audit a povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem vznikla lotyšským podnikům až v roce 1994, kdy Lotyšská vláda přijala zákon o auditorech. Tehdy byla Komora auditorů Lotyšské republiky (dále – LZRA) tvořena 75 členy. Od té doby je LZRA jedinou profesionální organizací, která spojuje všechny auditory a auditorské společnosti.

V dnešní době se LZRA skládá ze zkušební komise, která provádí zkoušení nově vstupujících členů, etické komise, která prověřuje dodržování etických pravidel, vzdělávací organizace, která provádí různá školení v rámci profese a umožňuje doplňování znalostí, a oddělení kontroly jakosti, které sleduje kvalitu poskytovaných služeb klientům auditorů.

Cílem LZRA je řídit auditorské společnosti, zlepšovat jejich profesionální znalosti a dovednosti, umožňovat profesionální růst, zajišťovat profesní důstojnost a právní chránění zájmů členů komory. Komora také zajišťuje plnění úkolů, které jsou uvedené v zákoně o poskytnutí služeb auditora:

- zajistit dodržování profesionálních, etických standardů a jiných právních předpisů, které mají vliv na činnost členů komory,
- reprezentovat zájmy členů komory, provádět profesionální zkoušky a vydávat na základě vykonaných zkoušek certifikáty a licence,
- zajišťovat veřejně přístupný registr auditorů,
- vypracovávat různá doporučení zákonodárné moci v oblasti účetnictví a auditu,
- zajišťovat kontrolu jakosti⁷⁶.

5.1.1 POŽADAVKY KLADENÉ NA AUDITORA V LOTYŠSKU

Auditorská zkouška

Uchazeč o jmenování statutárním auditorem musí složit auditorskou zkoušku a předložit 3letou praxi, která zahrnuje nejméně 720 hodin ročně. Pro získání auditorského oprávnění je uchazeč povinen vykonat auditorskou zkoušku, která se skládá z 5 dílčích částí:

- auditing,

⁷⁶ <http://www.lzra.lv/par-mumss.html>

- účetnictví,
- daně a poplatky,
- právo,
- řízení podniku.

Přesto, že se zkouška skládá pouze z 5 dílčích částí, každá z těchto částí se dělí na podkapitoly. Složené dílčí části mají platnost 5 let a na každou dílčí část má uchazeč 3 pokusy⁷⁷.

Poplatek za zkoušku v Lotyšsku se určuje na základě domluvy LZRA s ministerstvem financí a pro každý rok je stanoven zvlášť, a zatím pro rok 2018 není ještě stanoven.⁷⁸

5.1.2 PODMÍNKY PRO AUDIT V LR

Právní předpisy Lotyšské republiky jsou o něco striktnější – uvádí dva typy auditu pro účetní jednotky: plný a omezený⁷⁹. Přičemž pokud střední a velké podniky jsou povinny mít auditorem ověřenou účetní závěrku jen z důvodu jejich statutu, malé podniky pro to mají dvě hranice: plný audit musí být při splnění dvou podmínek ze tří po dobu dvou po sobě jdoucích období:

- Aktiva celkem 800 000 Eur (v přepočtu 21 616 000,- Kč)
- Roční úhrn čistého obrátu 1,6 mil. Eur (v přepočtu 43 232 000,- Kč),
- Průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období – 50⁸⁰.

Už jen na základě hlavních podmínek je vidět že stanovené zákonem limity jsou pro účetní jednotky v Lotyšsku striktnější než v České Republice. '

Hraniční hodnoty pro kategorizaci účetních jednotek jsou stanovené obdobně jako v České republice.

Audit závěrky ve zkráceném rozsahu

Malý podnik je povinen nechat ověřit svou účetní závěrku ve zkráceném rozsahu při splnění dvou podmínek ze tří po dobu dvou po sobě jdoucích období:

- Aktiva celkem 400 000 Eur (v přepočtu 10 808 000 Kč)
- Roční úhrn čistého obrátu 800 000 Eur (v přepočtu 21 616 000 Kč),

⁷⁷ Pravidla LR o jmenování statutárním auditorem.

⁷⁸ Tamtéž

⁷⁹ Zákon LR o účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách čl. 91 a 92.

⁸⁰ Tamtéž, čl.92

- Průměrný počet zaměstnanců v průběhu účetního období – 25.

Taková právní úprava je poměrně nová a je platná od 1.1.2016. Komora auditorů Lotyšské republiky vydala schémata postupu auditu, jak běžného, tak i ve zkráceném rozsahu.

Je řečeno, že kontrola ve zkráceném rozsahu je nutná pro přísnější finanční kontrolu a zlepšení podnikatelského prostředí, protože věřitelé a jiní uživatelé účetní závěrky se budou moci spolehnout na poskytnuté informace⁸¹.

5.1.3 POSTUP AUDITU VE ZKRÁCENÉM ROZSAHU

Audit účetní závěrky se přibližuje postupům prověrky podle ISRE 2400. Audit ve zkráceném rozsahu je poměrně nový pojem v lotyšských zákonech a nově je povinnou procedurou pro velké množství podniků. Jeho postup není upraven jinými právními předpisy kromě mezinárodního standardu „Zakázky spočívající v prověře účetní závěrky“, proto vydala LZRA schéma postupu auditu ve zkráceném rozsahu, kterou využívají auditorské společnosti jako příručku. Postup je následující:

1. Kontrola dodržování etického kodexu a plánování auditu
 - Auditor vyhodnotí potenciálního klienta
 - Vyhodnotí předchozí účetní závěrky, seznámí se s výsledky minulých kontrol a kontaktuje předchozího auditora, pokud nějaký byl
 - Vyhodnotí reputaci klienta
 - Vyhodnotí své schopnosti provedení auditu
 - Vyhodnotí odměnu za provedenou kontrolu
2. Vyhodnocení rizik provádění kontroly
 - Auditor stanoví a vyhodnotí možná rizika (nesprávnosti ve finančních výkazech a riziko neoprávněného nabytí majetku)
 - Auditor provede analýzu účetních metodik a výkazů a systémů vnitřní kontroly
 - Auditor provede analýzu finančních ukazatelů
3. Kontrola činnosti a účetnictví
 - Kontrola probíhá v souladu s mezinárodními auditorskými standardy
 - Kontrola přiznání k DPPO určí míru kontroly prvotních dokumentů
 - V případě odhalení závažné chyby, provádí auditor detailní kontrolu účetního případu

⁸¹ <http://www.kudore.lv/index.php/lv/pakalpojumi/ierobeztas-parbaudes>

4. Vyhodnocení výrazných a značných nesprávností

- Auditor poskytne konzultaci vedení a účetnímu oddělení s cílem snížení vzniklých rizik
- Poskytne doporučení pro sestavení účetní závěrky a použití právních předpisů
- Provede konzultaci a odpoví na případné otázky investorů a akcionářů
- Auditor vyžádá od vedení společnosti písemné potvrzení o provedených úpravách a jsou poskytnuta vysvětlení

5. Auditorská zpráva

- Auditor vyhotoví zprávu s výhradami nebo bez výhrad anebo může také vydání zprávy odmítnout
- Ve zprávě uvede informace o nesprávnostech
- Poskytne svůj názor na účetní závěrku

Audit účetní závěrky ve zkráceném rozsahu se liší od plného auditu pouze tím, že auditor v průběhu auditu prozkoumá, zda účetní jednotka správně vykazuje stálá a oběžná aktiva, metody oceňování, vykazování a změny vlastního kapitálu, a také prověří obraty na výsledkových účtech⁸². Jednou z nezbytných součástí plného auditu účetní závěrky je poskytování doporučení vedení a účetním společnosti, jak se vyhnout možným chybám v účetnictví a při provádění vnitřní kontroly. LZRA také vydala schéma pro názornější srovnání postupů auditu ve zkráceném a plném rozsahu:

Audit ve zkráceném rozsahu	Audit v plném rozsahu
Tvá kratší dobu	Vyžaduje více zdrojů
Zjednodušený proces	Hluboký proces kontroly
Povrchní přehled o souladu činnosti a výkazů	Plnohodnotný přehled o souladu činnosti a výkazů
Zamezuje vzniku zjevných neúplností	Odhaluje všechny zásadní nesoulady a chyby
Poskytuje jistotu, že účetní závěrka je sestavena v souladu s požadavky zákona o účetních závěrkách	Plní funkci plné státní kontroly a dohledu. Poskytuje konzultaci a podporu podnikatelům.

Tabulka 4 - Srovnání postupů auditu ve zkráceném a v plném rozsahu. Zdroj: LZRA

⁸² <http://www.lzra.lv/par-rev%C4%ABziju/finan%C5%A1u-rev%C4%ABzijas-gaita.html>

LZRA sice uvádí na svých webových stránkách srovnání auditu ve zkráceném a v plném rozsahu, toto srovnání nelze považovat za korektní, jelikož některé body, jež jsou v tomto srovnání uvedené, nelze srovnávat:

- není stanovena nutná doba průběhu auditu, proto nelze tvrdit, že audit ve zkráceném rozsahu trvá kratší dobu,
- vyžadování více zdrojů v průběhu auditu v plném rozsahu je samozřejmostí, avšak není korektní tvrzení, že audit ve zkráceném rozsahu tolik zdrojů nevyžaduje – je na auditorovi, jaké zdroje bude chtít mít k posouzení,
- jak bylo psáno výše, funkcí auditu je posouzení, zda účetní závěrka správně odrazuje finanční a majetkovou situaci podniku. Nicméně nelze tvrdit, že plní funkci plné státní kontroly, jelikož cílem státní kontroly je ověření, zda jsou správně vypočítány základy daní, týkajících se daného podniku.

Žádné předpisy kromě zákona o účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách a ISRE 2400 neurčují přesný postup auditu ve zkráceném rozsahu, z toho důvodu vzniká otázka, zda tento audit nezatěžuje zbytečně auditorské společnosti a účetní jednotky.

V ostatních oblastech jsou postupy auditu v Lotyšsku obdobné díky harmonizované právní úpravě a mezinárodním auditorským standardům

5.2 PŘÍNOSY AUDITU ÚČETNÍCH JEDNOTEK Z POHLEDU LZRA

LZRA tvrdí, že audit účetních jednotek nese určité výhody pro stát, společnosti a jiné podnikající subjekty. Jsou to zejména:

- boj proti stínové ekonomice:
 - výrazné snížení zobrazení zkreslených finančních rizik,
 - pomáhá správně vypočítat základ daně a daň,
- kontrola finančního zdraví podniků:
 - umožňuje včasné určení bankrotních nebo bankrotujících podniků,
 - ověřuje důvěryhodnost obchodního partnera a zaměstnavatele,
- průhledné podnikatelské prostředí:
 - veřejně dostupná data o auditovaných podnicích,
 - jednodušší stanovení podnikatelských ratingů,
 - vyšší kreditní rating a lepší podmínky při sjednávání půjček a jiných nástrojů financování,

- lepší podmínky při sjednávání obchodních úvěrů v dodavatelsko-odběratelských vztazích,
- konzultace a jiná podpora pro podnikatele:
 - auditorské konzultace snižují krácení daní a riziko neodvedených daní,
 - snižování rizik v podnikatelském prostředí na základě vnitřních kontrol činnosti podniku,
 - auditor může identifikovat rizika krádeže v podnicích.⁸³

5.3 SROVNÁNÍ TRHU AUDITORŮ V LOTYŠSKU A V ČESKÉ REPUBLICE

V Lotyšsku je zaregistrováno 209 auditorů, kteří působí jako samostatní auditoři, a auditorské společnosti – jejich počet je 181. Ze všech působících auditorů je 14 káraných (údaje LZRA platné k 15.2.2018).

V porovnání s Lotyšskem, v České republice bylo již v roce 2012 registrováno celkem 1362 auditorů a 371 auditorských společností⁸⁴. Trh auditorů je v České republice téměř 7x větší než v Lotyšsku, ale nejspíš je to spojené s tím, že celkový počet ekonomicky aktivních podniků v ČR je 4x vyšší než v LR (v Lotyšsku pouze 196861 podniků⁸⁵, a v ČR ke konci stejného období 382478 podniků⁸⁶). Může to být spojené jak s velikostí obou států, tak i s počtem obyvatelstva, nicméně je nutné zdůraznit i výhodnější geografickou polohu České republiky (v centru Evropské unie), a příznivější podnikatelské prostředí.

5.4 VŠEOBECNÉ SROVNÁNÍ

V této kapitole je nutné především zdůraznit, že vzhledem k tomu, že podmínky pro povinný audit v České republice jsou vyšší než v Lotyšské republice, a proto nemusí větší množství společností mít ověřenou účetní závěrku.

⁸³ LZRA, *Valsts, sabiedrības un uzņēmumu ieguvumi no finanšu revīzijām*.

⁸⁴ KAČR, *Auditorská profese v České republice*, Komora auditorů České republiky, Praha 2013, s.98, ISBN 978-80-86679-25

⁸⁵ Centrālā statistikas pārvalde, *Ekonomiski aktīvo uzņēmumu skaits*, 2012, http://data.csb.gov.lv/pxweb/lv/uzreg/uzreg__ikgad__01_skaits/SR00701.px/table/tableViewLayout2/?rxid=cdb978c-22b0-416a-aacc-aa650d3e2ce0

⁸⁶ Český statistický úřad, *Ekonomické subjekty se sídlem v České republice podle právních forem*, 2012, https://www.czso.cz/csu/czso/res_cr

Položka	Česká Republika	Lotyšská republika	
		Ve zkráceném rozsahu	V plném rozsahu
Obrat (mln.czk)	40	10,8	21,6
Suma aktiv (mln.czk)	80	21,6	43,2
Počet zaměstnanců (lidí)	50	25	50

Tabulka 5 - Srovnání podmínek pro audit účetní závěrky v ČR a LR

Otázkou však zůstává, jestli je opravdu nutné mít tak přísné požadavky na auditorské ověření účetní závěrky v podmínkách Lotyšské ekonomiky.

Nicméně na základě rozhovorů a konzultací s auditory v České a Lotyšské republice lze učinit závěr, že čeští auditoři kladou větší důraz na kvalitu odvedené práce. To spočívá v tom, že většina auditorů navštěvuje svoje klienty, provádí dotazování vedoucích pracovníků, a v případě, pokud se jedná o menší společnost, provádí pečlivější testování jednotlivých vzorků, což může svědčit o nižší úrovni přijatelného rizika a vyšších nárocích KAČR na kvalitu práce. V rámci postupů auditu v Lotyšsku auditoři většinou spoléhají na vnitřní kontroly ve firmách, dávají přednost výběru položek pro provádění testů spolehlivosti dle významnosti, přičemž mnoho chyb může spočívat v položkách s nižší hodnotou, avšak záleží na jednotlivém podniku a oboru, ve kterém působí.

Dle mého názoru je audit účetní závěrky v Lotyšsku silně zaměřen na správnost výpočtu základu daně. Oproti tomu v České republice je v rámci auditu snahou se odklonit od spjatosti s daňovým základem, alespoň co se auditu týče, což je vzhledem k českému účetnímu systému velmi obtížné. Auditoři v Lotyšské republice uznávají vyšší úroveň přijatelného rizika u auditu ve zkráceném rozsahu. Tento však dle mého názoru příliš nepomáhá v boji proti stínové ekonomice. Navíc se domnívám, že vzhledem ke změně legislativy lze naopak očekávat nárůst šedé ekonomiky a výskyt chyb ve stanovených základech daně v následujících letech. Za prvé, nový lotyšský zákon o dani z příjmu zvýšil sazbu daně z příjmů na 25 %, za druhé se daň příjmů nově bude platit měsíčně, což nutí účetní jednotky sestavovat mezitímní účetní závěrky. V konečném důsledku může toto legislativní opatření vést k nesprávnostem v těchto daňových přiznáních ve vztahu k roční účetní závěre.

Kromě jiného, LZRA, na rozdíl od KAČR nevydává žádná doporučení, publikace a časopisy, které by pomáhaly auditorům při výkonu jejich činnosti a rovněž auditovaným společnostem

při přípravě k auditu. Zprávy o činnosti LZRA jsou poměrně krátké a obsahují málo informací, na rozdíl od zpráv KAČR. Na základě zpráv o činnosti LZRA nelze srovnávat její činnost s obdobnou komorou v České republice.

5.5 DOPORUČENÍ PRO AUDITORY A AUDITORSKÉ KOMORY

Na základě vlastních zkušeností s průběhem auditu účetní závěrky v Lotyšsku mohou doporučit auditorům, aby věnovali více pozornosti diskuzím s odpovědnými pracovníky jednotlivých oddělení auditovaných společností, protože auditoři mnohdy odmítají návštěvy místa skutečného výkonu činnosti klientů, obzvlášť když je už nějakou delší dobu znají. Také bych mohla auditorům doporučit, aby v rámci auditů přijímali nižší úroveň rizika a tím pádem prováděli hlubší kontroly jednotlivých vzorků, zejména volili metodu systematického výběru vzorků. Také by prospělo zaměření na správnost účetnictví a kontrolu odpovídání účetním zásadám, a ne zaměření na základ daně. Kontrola správnosti výpočtu základu daně neznamená, že účetnictví přitom odpovídá ekonomické skutečnosti.

Na základě provedeného srovnání bych také doporučila Lotyšské asociaci auditorů, aby se zaměřila na překládání metodických pomůcek, které vydávají jiné asociace a komory. Jelikož LZRA nevydává žádný časopis pro auditory, lze také doporučit komoře se zaměřit na vydání odborných periodických publikací. Odborné publikace často slouží jako pomocný materiál a pomáhají odborné a laické společnosti snadněji pochopit jednotlivé ekonomické a účetní případy.

Lze také navrhnout doporučení i pro Lotyšskou republiku. Právní předpisy jsou od roku 2018 zbytečně náročné jak pro odbornou, tak i pro laickou společnost, a lze očekávat vyšší administrativní zátěž pro finanční správu. Splnění povinností, ukládaných zákony, se stává pro účetní a auditory mnohem pracnějším. Jelikož LZRA tvrdí, že provádění auditů účetních závěrek pomáhá odhalit chyby a zamezit vzniku daňových úniků, je dle logiky nového zákona o daních z příjmů potřeba audit provádět každý měsíc. Pro lepší hospodaření by bylo nutné zjednodušovat zákony, ale postup Lotyšska je v tomto případě opačný. Předpokládám, že taková právní úprava nebude dlouho platit a lze očekávat další rekodifikaci zákonů. V případě Lotyšské republiky platí jednoznačný prospěch daňové harmonizace v rámci Evropské Unie.

5.6 LEGISLATIVNÍ ZMĚNY

V roce 2018 nastalo hned několik změn, které se týkají administrativní zátěže společnosti

a vyžadují další přepracování účetních směrnic. Především se to týká zákona o dani z příjmů právnických osob. Zdaňovací období je od roku 2018 stanoveno na kalendářní měsíc⁸⁷ a sazba daně z příjmů právnických osob se zvýšila na 20% (což je o 5 p.b. vyšší než v předchozích letech), avšak účetní období je 12 měsíců dle ustanovení zákona o účetnictví. Jelikož základ daně se vypočítává na základě výsledků hospodaření, taková právní úprava nutí společnosti sestavovat mezitímní účetní závěrky jednou za měsíc.

Nutné je také zdůraznit obtíže, spojené s výpočtem základu daně a daňové povinnosti:

„Při výpočtu základu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období, se hodnota předmětu daně z příjmů právnických osob dělí koeficientem 0,8“⁸⁸. Tato věta je velmi nejasná pro odborníky, finanční správa žádné komentáře k této větě neuvedla. Rovněž to znamená, že sazba daně se zvyšuje na 25%, místo 20%, jak je to uvedeno v zákoně.

Kromě těchto změn obsahuje zákon o dani z příjmů velké množství nejasností: například, nic neříká o tom, jak by se vypočítávaly odpisy dlouhodobého hmotného majetku, který tvoří větší část stálých aktiv daného podniku. Odpisy činí velkou nákladovou položku. Otázkou zůstává, zda v takovém případě budou účetní odpisy daňově uznatelné.

Neshoda mezi zdaňovacím a účetním obdobím také vede ke zvýšení administrativní zátěže a zvýšení nároků na účetní, jelikož bez měsíční mezitímní účetní závěrky nebude možné splnit zákonné povinnosti. Také je nutné zdůraznit, že kvůli větší administrativní zátěži bude kladen i větší nárok na finanční správu – bude se vyžadovat jejich reakce nejen na měsíční daňová přiznání k DPH, ale i na měsíční daňová přiznání k dani z příjmů právnických osob. V souvislosti s tím porostou státní a firemní náklady na administrativu. Lze také očekávat změnu zákona o ročních závěrkách a konsolidovaných ročních závěrkách, aby se odstranily tyto nesrovnalosti mezi zdaňovacím a účetním obdobím. Zatím se nehovoří o očekávaném nárůstu stínové ekonomiky, avšak i tuto skutečnost lze rovněž očekávat.

5.7 OČEKÁVANÁ BUDOUCNOST V ČESKÉ REPUBLICE

Je nezbytně nutné dodat, že zákon o účetnictví je jedním z nejstabilnějších zákonů v České republice a platí od roku 1991, kdy nabyl platnosti, a proto lze tvrdit, že tento zákon postupně ztrácí svou schopnost správně a včas reagovat na změny v ekonomickém a podnikatelském

⁸⁷ Zákon LR o dani z příjmů právnických osob, čl.3 odst.2

⁸⁸ Rekodifikovaný zákon o dani z příjmů právnických osob, čl.4 odst.2

prostředí, jeho úpravy vyhláškami a novelizacemi by byly příliš složité, a proto lze očekávat rekodifikaci účetní legislativy v nejbližší době. Rovněž je známo, že Národní účetní rada (dále NÚR) již takovou rekodifikaci chystá⁸⁹. Nejdůležitějším bodem této rekodifikace je přizpůsobení nového zákona o účetnictví velkému množství účetních jednotek, nutnost reakce na sjednocující standardy, jako jsou IFRS, a stále se měnící podnikatelské prostředí. Zároveň je nutné zajistit konkurenceschopnost účetních jednotek, které vedou účetnictví podle zákona, a jejich srovnatelnost na mezinárodních trzích.

⁸⁹ D. Bauer, prezentace „Činnost pracovní skupiny pro přípravu koncepce nové účetní legislativy 2020-2030“, 2017

6 AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY VYBRANÉHO PODNIKU

V praktické části této práce bude popsána vybraná společnost a okolnosti, za kterých u ní vznikla povinnost mít auditorem ověřenou účetní závěrku, a také průběh auditu za účetní období roků 2016 a 2017.

6.1 POPIS VYBRANÉ SPOLEČNOSTI

Vybraná společnost je společností s ručením omezeným Aleks P SIA, působí na trhu v Lotyšské republice od roku 1998 v oblasti silniční nákladové dopravy a nabízí odběratelům přepravní služby na území Evropského společenství a zemí SNS, logistické služby, expedici a poradenství v této oblasti, možnost překládání a regulace přepravy nákladů. Tato firma přepravuje obvyčejné zboží a náklady kategorie ADR (kategorie nebezpečných nákladů). Společnost disponuje také vlastními sklady a servisním centrem pro opravu větších nákladních aut, což firmě umožňuje nabízet svým odběratelům širší rozsah nabízených služeb. Vzhledem k tomu, že společnost působí na trhu už skoro 20 let, získala důvěru svých odběratelů a uznání od svých konkurentů.



Adažu nov, Adaži, Pasta 2-23, LV-2164, Latvija
Reģ.Nr. LV40103111198

A/S Rietumu bank, BIC/SWIFT – RTMBLV2X, Beneficiary account : LV80RTMB00000603801042

Obrázek 1 Logo společnosti

Hospodářský rok se shoduje s kalendářním.

6.2 POVINNOST K AUDITU

Nová právní úprava vedení účetnictví začala platit od 1.1.2016, kdy byl přijat zákon o účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách, a také vyhláška a pravidla Kabinetu Ministrů, v souladu s nimiž mají účetní jednotky povinnost vykazovat v rozvaze předměty finančního leasingu ve stálých aktivech a související leasingové závazky v cizích zdrojích⁹⁰.

Tato skutečnost ovlivnila rozvahu tak, že účetní jednotka se stala povinnou k auditu účetní závěrky ve zkráceném rozsahu, a byla nucena přepracovat veškeré vnitřní účetní směrnice a připravit se na audit.

⁹⁰ PKM nr. 775 od 22.prosince 2015 část 11.

Podmínkou zvoleného auditora bylo ověření i předchozího účetního období, ve kterém účetní jednotka překročila hraniční hodnoty, stanovené zákonem o účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách, a proto proběhl předběžný audit již za účetní období roku 2016. Vzhledem k vysokému obratu a vysoké hodnotě aktiv bylo jasné, že společnost překročí stanovené hranice pro audit i ve druhém rozhodném období, proto se začala připravovat na audit už od začátku sledovaného období.

6.3 ÚPRAVA ÚČETNÍCH SMĚRNIC A POSTUPŮ

Na přelomu období byly upraveny hlavní účetní směrnice a postupy – především účtování dlouhodobého hmotného majetku a zdrojů jeho krytí (dlouhodobé závazky vůči úvěrovým institucím) a také byla zavedena dvouokruhová účetní soustava kvůli tomu, že společnost poskytuje několik druhů služeb. Sestavení nových účetních směrnic bylo spojené rovněž s tím, že od 1.1.2016 nabyl platnosti nový zákon LR o účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách.

6.3.1 PŘEPRACOVÁNÍ ÚČETNÍ OSNOVY A SMĚRNIC

Zavedení nových směrnic vyžadovalo zavedení nového (a srozumitelnějšího) účetního rozvrhu - byly zavedeny nové rozvahové a operativní účty, které umožňují lepší sledování jednotlivých souvislostí mezi disponibilními prostředky, vznikem nákladů a výnosů.

Účetní osnova

Je nutno zdůraznit, že v Lotyšsku neexistuje směrná účtová osnova, která je upravena státem (jako v České republice dle zákona o účetnictví §14), a tak každý podnik si smí účtový rozvrh upravovat podle vlastních potřeb. Aby byl účtový rozvrh jednodušší a využitelnější, bylo rozhodnuto upravit ho na základě České směrné účtové osnovy.

Taková úprava účtového rozvrhu umožnila zavedení několika podstatných účtů pro lepší zachycování ekonomické reality:

- Zavedení účtů opravných položek a opravek – v předchozích obdobích se veškeré oprávky a opravné položky účtovaly přímo na účtech, ke kterým se vztahují, například odpisy DHM se účtovaly jako MD551 D022, a od roku 2016 se odpisy zachycují na účtu 082 s příslušnou analytikou ke každému druhu majetku.
- Rozdělení účtu zásob (společnost se zabývá prodejem pneumatik a dopravních prostředků) – zavedení jednotlivé analytiky k účtu 132.PNE – pneumatiky

a 132.TRANS – dopravní prostředky určené k prodeji a příslušných výsledkových účtů s obdobnou analytikou.

- Pokud se jedná o spotřebované nákupy materiálu a pohonných hmot, společnost je účtuje metodou B, proto se provedlo rozdělení účtů spotřebovaných nákupů – zavedl se nový účet pro spotřebovaný energetický materiál - spotřeba pohonných hmot (účet 502.PHM). Na konci účetního období se po inventarizaci účtují zbylé pohonné hmoty opačným zápisem jako materiál na skladě MD112.PHM D502.PHM.

Účtování finančního leasingu

Nová právní úprava (pravidla kabinetu ministrů č. 775) nařizuje společnostem od nového období vykazovat majetek, který je předmětem finančního leasingu, v rozvaze a uvádět v odpovídající výši závazek vůči úvěrovým institucím, což přibližuje metody účtování o dlouhodobém majetku IFRS16, avšak nenutí Lotyšské společnosti vykazovat závazek, splatný v běžném období jako krátkodobý závazek a zbylou část jako dlouhodobý závazek.

Společnost požádala úvěrovou instituci o ověření nesplácené části závazku a vyhotovení ověřovacího protokolu. Zaúčtování proběhlo následujícím způsobem:

- Celková suma závazku s příslušnou analytikou byla zahrnuta na rozvahové účty – MD022 s příslušnou analytikou a D461.
- Úvěrové úroky se účtují jako finanční náklad – úroky z úvěrů – jako MD562 D321 – závazek vůči dodavatelům, jak to vyžadují aktuální právní předpisy.

Takový způsob vykazování finančních leasingů zvyšuje celkovou hodnotu aktiv o poměrně vysokou částku (přibližně 380 tisíc eur), ale také lépe znázorňuje ekonomickou situaci a umožňuje uživatelům závěrky lépe vyhodnotit aktuální majetkovou situaci společnosti.

Rozdělení účetních operací na činnosti

Činnost vybrané kapitálové společnosti je spojena s poskytováním nákladní přepravy, avšak společnost není schopna uspokojit poptávku po těchto službách vlastními silami, proto jednou ze součástí poskytovaných služeb jsou logistické služby (přepravu uskutečňuje jiný dodavatel). Kromě toho se společnost ještě zabývá nákupem a prodejem dopravních prostředků, prodejem pneumatik, poskytováním různých doplňkových služeb (například, čištění sněhu v zimním období).

Pro sledování hospodárnosti jednotlivých činností bylo zavedeno sledování výnosnosti a nákladovosti jednotlivých činností. Rozdělení proběhlo následujícím způsobem:

- Činnost 100.– poskytování služeb v rámci hlavní činnosti a vlastními prostředky:
 - 1000 – nákladní přeprava
 - 1001 – přeprava osob
 - 1002 – čištění sněhu
- Činnost 2000 – poskytování logistických služeb
- Činnost 3000: prodej pneumatik
- Činnost 400.:
 - 4001 – nákup dopravních prostředků určených k prodeji
 - 4002 - nákup dopravních prostředků určených ke zpětnému leasingu
- Administrativní náklady (režie) se účtují do činnosti 5000, tato činnost je vyložene nákladová.

Kromě zavedení dvouokrukové účetní soustavy se zavedl ještě systém sestavování čtvrtletních mezitímních závěrek a pravidelného čtvrtletního reportingu o hospodárnosti jednotlivých činností. Je nutno zdůraznit, že se tento systém pravidelného reportování líbil vedení společnosti, která má na tomto základě možnost přijímat nutná rozhodnutí včas.

6.4 VÝBĚR AUDITORA A ČINNOSTI PŘED AUDITEM

6.4.1 VÝBĚR AUDITORA

Vzhledem k tomu, že společnost věděla s předstihem, že bude povinna si nechat ověřit účetní závěrku auditorem (i když pouze ve zkráceném rozsahu), rozhodla se vybrat auditora, který již má zkušenosti s oborem a mohl by lépe posoudit auditorská rizika. V pobaltských zemích není hodně společností, které poskytují obdobné služby, a proto mají ve mnoha případech stejné dodavatele (například, pohonných hmot, náhradních dílů, školení pro zaměstnance apod.). Zkušenost auditora s oborem znamená především znalost dané problematiky a možnost lepšího vyhodnocení účetní závěrky daného podniku. Proto na základě doporučení a komentářů kolegů v daném oboru byla zvolena auditorská společnost, která již má znalosti a zkušenosti v oboru. Auditorská společnost v této práci nebude jmenována z etických důvodů.

6.4.2 ČINNOSTI PŘED AUDITEM SPOLEČNOSTI

Uzavírání smlouvy

Je nutné zdůraznit, že předmětem smlouvy s auditorem pro rok 2016 byl předběžný audit (nebylo potřeba mít závěr a výrok auditora k účetní závěrce) a audit ve zkráceném rozsahu

pro rok 2017, protože v roce 2016 společnost poprvé přesáhla stanovených hranic pro audit ve zkráceném rozsahu. Vedení společnosti spolu s účetním rozhodla, že je nezbytně nutné provést včasnou přípravu na audit.

6.5 PRVNÍ AUDIT

6.5.1 PŘEDBĚŽNÉ PLÁNOVÁNÍ

Porozumění kontrolnímu prostředí:

- Auditor rozhodl provést předběžné porozumění auditu na základě diskuse s účetními, kteří dobře znají danou společnost.

Porozumění účetnímu systému:

- Vzhledem ke změně právních předpisů a změně účetních směrnic, auditor ověřil správnost převodových můstků a jiných převodových operací z minulého období na běžné, avšak žádné chyby nenalezl. Struktura transakčních cyklů byla podrobněji projednána v rámci auditu.

Porozumění činnosti v oblasti podnikání klienta:

- Auditor poskytuje své služby i jiným společnostem, podnikajícím v dané oblasti, proto nebylo nutné provádět vyhodnocení vnějších faktorů. Vnitřní faktory byly vyhodnoceny v rámci auditu.

Předběžné analytické postupy:

- Společnost předložila auditorovi dokumentaci, týkající se neobvyklých transakcí a transakcí se spřízněnými osobami.

Stanovení plánovací hodiny významnosti:

- Auditor vyhodnotil auditorské riziko jako nízké, vzhledem k tomu, že účetnictví poskytuje věrný obraz o ekonomických skutečnostech.

Po předběžném plánování poskytla auditorská společnost seznam potřebných dokumentů pro prováděný audit:

- účetní směrnice,
- seznam dlouhodobého majetku a odpisové plány,
- zápisy o nemovitostech v katastru nemovitostí a registrační doklady k vozidlům,
- inventarizační protokoly,
- potvrzení od bankovních institucí o stavu účtů a srovnávací protokoly s jinými úvěrovými institucemi,

- obraty debitorů a kreditorů, ukazatelé aktivity (doby obrátů),
- smlouvy o poskytnutí leasingu,
- pracovní smlouvy a seznam vyplacených mezd za příslušné období.

První schůzka proběhla už na konci prosince, protože auditoři vyjádřili přání navštívit účetní kancelář a provést diskuzi s účetními o skutečnostech roku 2016. Velký zájem projeví i o nové účetní směrnice, hlavně je zaujalo vnitropodnikové účetnictví a rozdělení dle činností – takovéto metody nejsou v Lotyšsku často používané, obzvlášť v podnicích, zaměřených na poskytování služeb. Je nutno zdůraznit, že auditorské riziko bylo vyhodnoceno jako nízké, a proto nechtěl zvolený auditor navštívit místo, kde společnost vykonává svoji činnost.

Je nutné také podotknout, že auditor rozhodl plně spoléhat na vnitřní kontroly, jelikož všechny činnosti společnosti jsou poměrně jednoduché, účetní záznamy jsou snadno pochopitelné a jsou v souladu s účetními předpisy. Rovněž bylo rozhodnuto provést testy detailních údajů, avšak na základě vzorků. V rámci testování jednotlivých vzorků vybíral auditor jednotlivé účetní případy, kontroloval jejich věcnou a časovou souvislost a správnost zaúčtování. Na základě provedených testů bylo rozhodnuto uznat zaúčtování jednotlivých vzorků za správné.

6.5.2 OVĚŘENÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU

Auditoři se zaměřili na ověřování dlouhodobého majetku – firma disponuje velkým počtem stálých aktiv (strojů a zařízení, konkrétněji – nákladní auta, celkem 25 tahačů a přívěsů k nim), bylo nutné prověřit odepisování majetku. Za předpokladu, že účetní jednotka používá stroje a jiný movitý majetek zpravidla po dobu 5 let, byly odpisy stanoveny jako lineární. Auditorům byly doloženy veškeré důkazní prostředky - pořízení, leasingové smlouvy a ověřovací protokol potvrzený leasingovou společností o existujících závazcích. Na základě ověření auditor zjistil, že účetní stav odpovídá skutečnému a lineární odpisy odpovídají skutečnému opotřebení majetku. Kromě toho byly ověřeny i daňové odpisy, které jsou nižší než účetní, a proto byl základ daně z příjmů právnických osob zvyšován o tento rozdíl.

Větší pozornost byla věnována reprezentativnímu vozidlu, které je využíváno jednatelem společnosti k osobním účelům i k podnikatelským účelům. Zákon o dani z příjmů stanovuje hranici pro daňovou uznatelnost nákladů, spojených s jeho údržbou: pořizovací cena

automobilu nesmí přesahovat 50 000 EUR (1 350 000 CZK)⁹¹. Reprezentativní automobil měl v okamžiku pořízení cenu, přesahující stanovenou hranici. Veškeré náklady s tím spojené, jako odpisy, náklady na opravu a údržbu, materiál, silniční daň nejsou daňově uznatelné⁹², i přesto, že jsou nezbytnou součástí účetnictví pro správné zobrazení finanční a ekonomické situace podniku.

6.5.3 ZÁSoby

Společnost pořídila v roce 2013 zásoby – zboží na prodej (pneumatiky pro nákladní auta). O zboží se účtovalo metodou A, a byla vedena průběžná evidence zboží na skladě, přičemž inventura probíhala na konci účetního období. Hodnota tohoto zboží se počítala do roku 2015 metodou FIFO (first in, first out)⁹³. Je nutné rovněž zdůraznit, že společnost od roku 2014 nepořizovala žádné nové zboží, určené k prodeji.

Tato činnost se nevyplatila kvůli tomu, že poptávka po tomto zboží byla příliš nízká. Počáteční stav tohoto zboží činil 102185,00 EUR, zboží bylo oceněno v historické ceně, ke konci období bylo prodáno zboží za necelých 5 tisíc eur. Toto zboží bylo rozhodnuto nevyužívat jako materiál pro vlastní nákladní auta, avšak důvody takového rozhodnutí nám nejsou známy. Zboží se opotřebovává, i přesto že se nevyužívá, bylo rozhodnuto vytvořit opravnou položku ve výši 20% v následujícím účetním období. Zboží bude rovněž testováno na snížení své hodnoty i v následujících letech⁹⁴, lze však předpokládat trvalé snížení této hodnoty, jelikož jeho využití ve vlastní činnosti ani jeho prodej se nepředpokládá. Tento postup auditori uznali za správný, jak z pohledu daňové uznatelnosti tohoto výdaje, tak i z pohledu správného zobrazení ekonomické skutečnosti.

6.5.4 VÝNOSY, NÁKLADY, POHLEDÁVKY A ZÁVAZKY

Ověřování správnosti zaúčtování výnosů a nákladů zjednodušily účetní směrnice a přesné rozdělení nákladů a výnosů dle činností daného podniku. Je nutné uvést, že větší část výnosů a nákladů jsou mezi sebou propojeny, a proto není možné je posuzovat zvlášť, pouze ve spojitosti.

⁹¹ Zákon LR o dani z příjmů právnických osob, čl.1, bod 26.

⁹² Tamtéž, čl. 5, bod 7.

⁹³ PKM č.775, bod 217.

⁹⁴ PKM č. 775, bod 220-223.

Přeprava nákladů

Největší skupinu výnosů představuje kategorie přepravních služeb, především přeprava nákladů. Jedna kalkulační jednice představuje jeden kilometr, jeho cena je tvořena průměrnou hodnotou jednicových nákladů:

- materiál – náhradní díly pro nákladní auta,
- pohonné hmoty pro nákladní auta,
- opravy a údržba,
- náklady na služební cesty - stravné,
- jiné služby – dálniční známky, pojištění vozidel, případné čištění vozidel, jiné služby, které mají vliv na běžný provoz této činnosti.

S odběrateli jsou uzavřené smlouvy s vymezením zásadních podmínek pro poskytování služeb, jelikož okruh zákazníků je stálý. Na menší zakázky se smlouvy neuzavírají, protože běžná faktura vydaná splňuje veškeré náležitosti smlouvy. Průměrný měsíční obrat činí 92 tisíc eur.

Logistické služby

Druhou skupinu výnosů a nákladů tvoří logistické služby. Jedná se o druh služeb, při kterém přepravu nákladu neuskutečňuje firma sama, ale nakupuje přepravu od jiného dodavatele. V rámci optimalizace byla snaha přepracovat smlouvy s dodavateli a odběrateli tak, aby se jednalo o zprostředkování logistických služeb. Takovéto přepracování by umožnilo společnosti účtovat pouze provizi, kterou účtuje odběratelům, hlavní tok peněz by však netvořil výnosy a náklady pro společnost, a tak by byl snížen roční obrat společnosti. Nicméně přepracování smluv nebylo možné a společnost je nucena účtovat tyto služby jako nákup a prodej. Vzhledem k rostoucí poptávce po přepravních službách obrat této činnosti prudce narostl. Výnosy z této činnosti jsou tvořeny pouze prodejem logistických služeb. Náklady představují nákup logistických služeb a režijní náklady, proto bylo ověřování této složky výnosů a nákladů pro auditory jednoduché.

Prodej zboží

Kromě prodeje pneumatik se společnost zabývá prodejem dopravních prostředků. Tato činnost je vedena na zvláštním středisku a veškeré náklady s tím spojené se dají jednoduše ověřit. Prodej zboží je vedlejší činností společnosti a je rozdělen na dvě kategorie – prodej dopravních prostředků a prodej dopravních prostředků pro zpětný leasing.

Prodej dopravních prostředků jiným odběratelům je představen jednoduchou operací – společnost nakoupí dopravní prostředek a prodá ho jinému zákazníkovi, přičemž účtuje o této skutečnosti jako o prodeji zboží. Toto zboží zpravidla nezůstává na skladě společnosti na přelomu účetního období.

Zpětný leasing je upraven pravidly kabinetu ministrů č.775, společnost k tomu přistupuje jako ke dvěma ekonomickým situacím:

1. v první fázi vzniká nákup zboží a jeho následující prodej,
2. ve druhé fázi společnost pronajímá dlouhodobý majetek od leasingové společnosti.

Takové zúčtování nejlépe odráží ekonomickou realitu a bylo uznáno auditory jako správné a odpovídající účetním směrnici společnosti.

Prodej zboží v těchto dvou případech je účtován metodou B, veškeré zůstatky na skladě se přeúčtovávají na základě inventarizačních protokolů předkontací MD132/D505.

Ostatní výnosy a náklady

Ostatní výnosy a náklady tvoří pouze malou skupinu operací. Tyto operace především představují administrativní náklady (pronájem kancelářských prostor, software, mzdy manažerů apod.). Do výnosů patří finanční výnosy ve tvaru bankovních úroků a vracení DPH, zaplaceného na území jiných členských států. DPH, které společnost nárokuje v jiných členských zemích, se účtuje jako nákladová položka, jelikož není známo, kolik budou příslušné země ochotné uznat jako nárok, a při příjmu nárokovaného odpočtu se účtuje jako ostatní výnos.

Pohledávky

Veškeré pohledávky společnosti vznikají na základě dodavatelsko-odběratelských vztahů a představují je nezaplacené faktury. Žádné jiné dlouhodobé či krátkodobé pohledávky společnost nemá.

Závazky

Krátkodobé závazky jsou tvořeny závazky z dodavatelsko-odběratelských vztahů, mzdami splatnými v následujícím období (byly řádně vyplaceny a lze je uznat jako daňový výdaj), daňové závazky. Společnost nemá žádné závazky po lhůtě splatnosti, o které by bylo nutné navýšit základ daně z příjmů právnických osob. Na základě ověřovacích protokolů s dodavatelem byl odsouhlasen stav závazků, veškeré podklady byly předloženy auditorům.

Závazky vůči bankovním a jiným finančním institucím

Dlouhodobé závazky v roce 2016 byly tvořeny pouze závazky vůči úvěrovým institucím – leasingy na automobily. Stav ke konci účetního období byl ověřen s úvěrovou institucí na základě ověřovacího protokolu. Auditor rovněž ověřil správnost zaúčtování úroků jako finančních nákladů. Tyto náklady jsou vykázány ve výkazu zisku a ztrát ve zvláštní položce.

Daňová přiznání

Auditor také ověřil daňová přiznání k DPH za 12 měsíců, v jejichž rámci nenalezl žádné položky, které by neodpovídaly skutečnosti. Společnost podává svoje daňová přiznání včas, nemá žádné dluhy vůči místně příslušné finanční správě. Byly ověřeny rovněž přehledy pro sociální účely a odvody sociálního a zdravotního pojištění. Tyto náklady lze uznat jako daňové, jelikož byly uhrazeny v souladu s požadavky zákona o daních z příjmů do konce měsíce, následujícího po konci zdaňovacího období.

Transakce se spřízněnými osobami

Společnost má několik druhů transakcí se spřízněnými osobami:

- nájem pozemku a haly (roztřídění na náklady hlavní činnosti a administrativní náklady),
- logistické služby,
- nákup dálničních známek a povolení, která spravuje přidružený podnik.

Byla doložena dokumentace o souladu transferových cen s tržními, veškeré vzorky byly uznány auditory.

Jiné operace

V rámci ověření jiných operací vybral auditor několik položek v obrátové předvaze, které ho nejvíce zaujaly, zejména dary, pokuty a penále a vrácení nárokovaného odpočtu DPH z jiných členských zemí Evropské unie.

Pokuty a penále vznikají společnosti z důvodu porušování pravidel silničního provozu řidiči nákladních aut, proto všechny pokuty vznikající z tohoto důvodu nemohou být uznány za daňové. Společnost splácí své závazky včas, proto smluvní pokuty a penále společnosti nevznikají.

Nárok na vrácení DPH z jiných zemí EU vzniká z důvodu nákupu spotřebního materiálu (nejčastěji tankování nákladních aut), měsíčně tato položka činí přibližně 1300 EUR

(v přepočtu 35000 CZK), což je podstatná částka. Veškeré žádosti o vrácení nadměrného odpočtu DPH byly předloženy auditorovi.

Podmínkou daňové uznatelnosti poskytnutých peněžních darů je uznatelná registrace společnosti jako charitativní organizace s povolením přijímat dary. Veškerí příjemci darů mají takovou registraci, proto jsou dary daňově uznatelným nákladem.

Veškeré výše popsané postupy a operace byly uznány auditory jako správné, ani jedna z nich nevyžadovala zvláštní opravy pro účely vykazování v účetních výkazech.

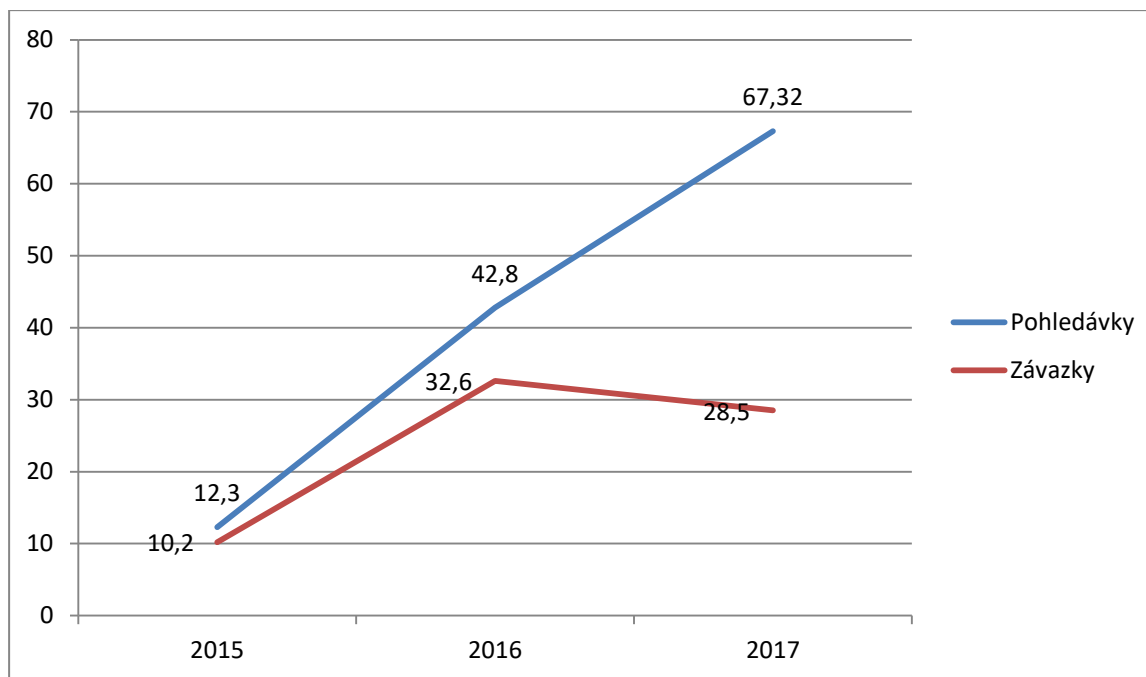
6.5.5 ZÁVĚR AUDITORA

Společnost Aleks P SIA nebyla v roce 2016 ještě povinna nechat si ověřit účetní závěrku auditorem, avšak auditorská společnost nabídla vystavení auditorské zprávy. Na základě provedených procedur auditoři rozhodli, že účetní závěrka zobrazuje ekonomickou skutečnost a vydali výrok bez výhrad.

6.6 AUDIT ÚČETNÍ ZÁVĚRKY 2017

6.6.1 CELKOVÁ SITUACE

Stálý okruh zákazníků svědčí o slabé pozici firmy vůči odběratelům, v období 2017 došlo k posunutí lhůty splatnosti z 30 dnů na 67, přičemž doba obratu závazků byla stále na úrovni 28 dnů, jako v předchozích letech. Taková doba obratu pohledávek může ohrozit likviditu této společnosti, před čím byli vedoucí pracovníci oddělení prodeje včas varováni. Nicméně společnost je stále schopna produkovat vysoký zisk ze své hlavní činnosti. Společnost neupravuje retrospektivně své ceny, avšak v případě vzniku problémů s likviditou bylo nabídnuto poskytování skonta nebo faktoring, avšak ani jednu z nabídnutých variant si společnost nezvolila. Vývoj doby obratu pohledávek a závazků je vidět z následujícího grafu:



Obrázek 2 - Doba obratu pohledávek a závazků

Zatím společnost tyto rozdíly v dobách splatnosti nevyřešila a je předpokládán stejný rostoucí trend i pro následující účetní období. Nicméně společnost také eviduje velký počet neuhrazených vydaných faktur po době splatnosti, což také nepřispívá k likviditě. Kromě možných problémů s likviditou, které vznikly již v první polovině roku 2017, nenastaly žádné jiné změny. Firma stále funguje na základě „going concern“ a rozšiřuje své činnosti a okruh zákazníků. Dodavatelé však zůstali stejní.

6.6.2 PŘÍPRAVA K AUDITU

V roce 2017 bylo rozhodnuto o průběžných schůzkách s auditorskou společností. Auditorská společnost přehodnotila auditorská rizika pro rok 2017, byla průběžně seznamována se skutečnostmi, které nastávaly v průběhu účetního období. Auditoři určili schůzky s účetní, v rámci kterých byly projednávány skutečnosti a změny v účetnictví firmy, avšak tyto změny nijak neovlivnily účetní systém.

Tvorba dohadných položek

Poprvé na konci účetního období roku 2017 byla společnost nucená zaúčtovat dohadné položky, protože faktury za přijaté služby nebyly včas doručeny, avšak byla známa částka časového rozlišení na základě smlouvy s dodavatelem. Dříve nevznikaly situace, kdy by jednotlivé služby nebyly včas vyfakturovány, proto společnost rozhodla k této skutečnosti vytvořit dohadné položky - výdaje příštích období. Lze předpokládat, že reakce auditorů bude kladná, jelikož časové rozlišení zvýší vykazovací schopnost účetní závěrky.

Skutečnosti po rozvahovém dni

Po rozvahovém dni nabyla účetní jednotka majetek (nová nákladní auta, která jsou předmětem leasingových smluv) v celkové hodnotě 240000 eur, nicméně toto nabytí není předmětem auditu roku 2017, a proto se o tom bude jednat až v následujícím období. Nepředpokládá se, že by nějaké skutečnosti ohrozily nepřetržitý běh společnosti nebo zpochybnilly účetní zásady. Tuto skutečnost účetní jednotka uvede v příloze k účetní závěrce, jelikož tyto skutečnosti mohou ovlivnit rozhodování uživatelů účetní závěrky, jak je požadováno podle pravidel kabinetu ministrů LR nr. 775, bod 27.

6.6.3 ZÁVĚR AUDITU ÚČETNÍ ZÁVĚRKY ZA ROK 2017

Vzhledem k tomu, že v roce 2017 se účetní a vedení společnosti průběžně setkávali s auditory, proběhl audit účetní závěrky velmi rychle. Žádné velké změny ve společnosti nenastaly, ani nebyly měněny účetní metody a o veškerých skutečnostech byl po rozvahovém dni auditor včas varován. Výrok auditora zní takto:

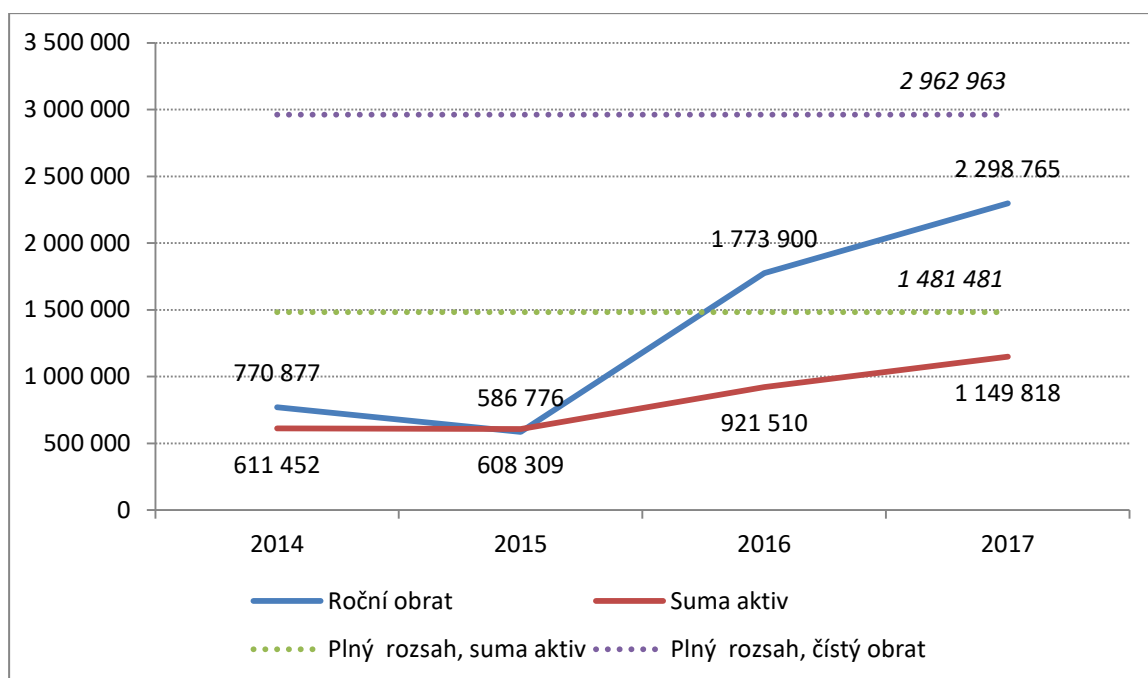
„Dle našeho názoru podává přiložená účetní závěrka věrný a poctivý obraz o finančním stavu společnosti Aleks P RKF SIA ke dni 31. 12. 2017 a o finančních výsledcích a peněžních tocích za rok, který skončil 31. 12. 2017, v souladu se zákonem Lotyšské republiky o účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách.“⁹⁵

6.6.4 APLIKACE ČESKÉ PRÁVNÍ ÚPRAVY NA DANOU ÚČETNÍ ZÁVĚRKU

V této kapitole je nutné zdůraznit, že účetní předpisy v Lotyšské a České republice jsou velmi podobné a v budoucích letech lze očekávat jejich větší sblížení, a proto lze tvrdit, že účetní závěrka by byla sestavena podobným způsobem a na základě dodržování podobných účetních principů a zásad, aniž by bylo třeba upravovat účetní směrnice.

Největší rozdíl však spočívá v účtování finančního leasingu, který je v české právní úpravě uveden pouze v zákoně o daních z příjmů. Pokud by se finanční leasing nevykazoval v rozvaze jako stálá aktiva a dlouhodobé cizí zdroje, výrazně by to zkreslovalo účetní závěrku a nebyl by podán věrný obraz ekonomické situace podniku. *Domnívám se, že i v podmínkách, stanovených českými zákony, bych účtovala finanční leasing obdobným způsobem.*

⁹⁵ Zpráva nezávislého auditora pro společnost Aleks P SIA.

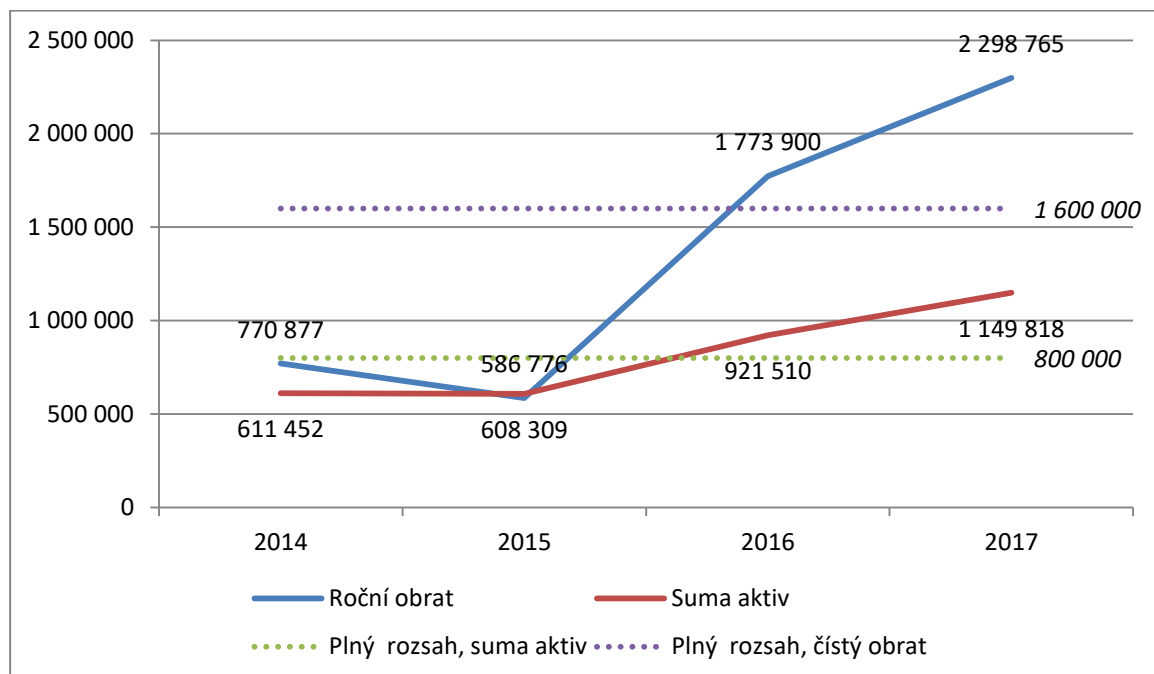


Obrázek 3 Aplikace podmínek stanovených ČR pro audit účetní závěrky na vybraný podnik v přepočtu na eura

Z výše uvedeného grafu je však patrné, že tato společnost ještě nedosáhla hranic stanovených českými předpisy pro povinnost mít účetní závěrku ověřenou auditorem. To svědčí o jednodušších podmínkách pro podnikání, mírnějších předpisech, a dle mého osobního názoru i o jednodušší právní úpravě, která se týká tohoto oboru.

7 PREDIKCE NA BUDOUCÍ LÉTA

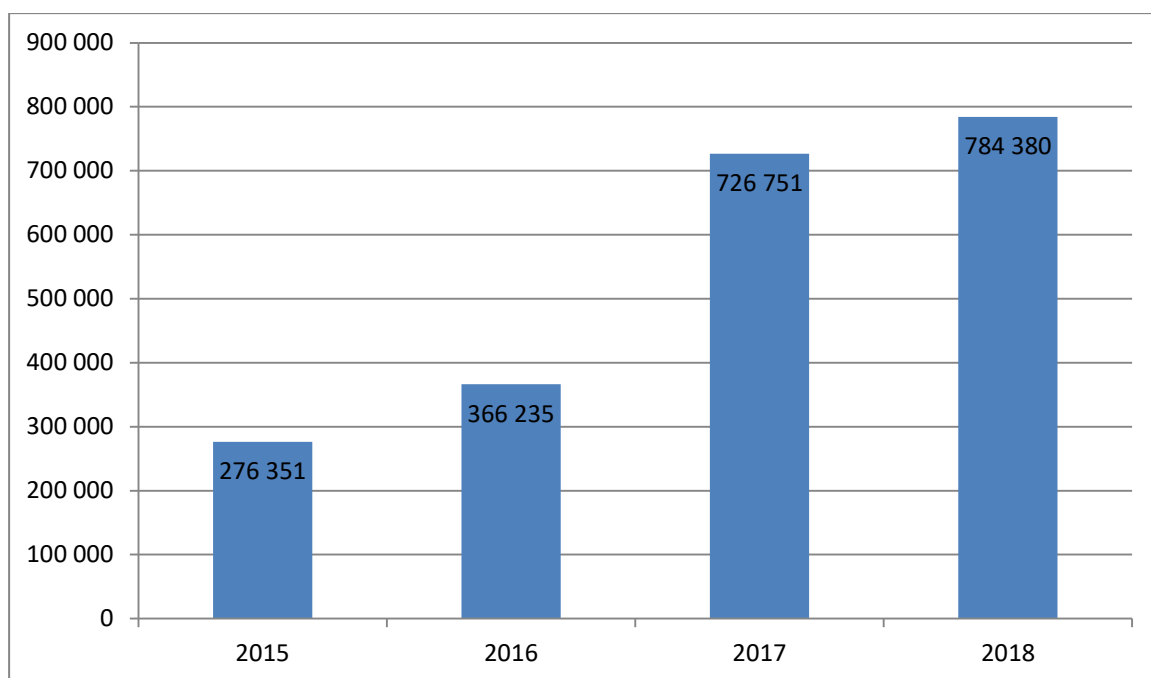
Je nezbytně nutné zdůraznit, že tato firma představuje prudce rostoucí společnost, je to spojeno s rostoucím trhem a s aktivitami, které podniká vedení společnosti pro její rozvoj.



Obrázek 4 - Nárůst aktiv a ročního obrátu společnosti

Suma aktiv a ročního obrátu v roce 2016 již přesáhla hranice stanovené pro povinný audit účetní jednotky, přestože se očekávalo pouze přesahování stanovených hranic pro audit ve zkráceném rozsahu, avšak společnost je na to připravena. Stálá spolupráce s auditorskou společností a sestavování čtvrtletních mezitímních účetních závěrek umožňuje společnosti včasné sledování jejího obrátu a výsledků hospodaření.

Prudký nárůst obrátu a sumy aktiv společnosti by přivedlo společnost k tomu, že v časovém horizontu 5 let by byla povinna nechat ověřit účetní závěrku i kdyby sídlila v České republice, pokud by se nenastali výrazné změny v ekonomické situaci podniku.



Obrázek 5 - Analýza obratu za 1. čtvrtletí za 4 roky

Očekává se, že i v dalších letech bude společnost udržovat stále rostoucí trend, což svědčí o její silné pozici na trhu.

8 ZÁVĚR

V mé diplomové práci jsem popsala postup auditu účetní závěrky jak z teoretického, tak z praktického pohledu.

V teoretické části byla popsána právní úprava, která se týká auditu účetních závěrek všeobecně. Zakázkové standardy IAASB hodně sjednocují audit a prověrky účetních závěrek, a tak je dělají srozumitelnější pro uživatele účetních závěrek z různých členských států Evropské unie.

V rámci přijetí zakázky musí auditor především posoudit rizika, která jsou spojená s prováděním tohoto auditu, posoudit, jestli mu je klient schopen poskytnout veškeré nutné informace a umožnit maximální přístup ke vnitřním kontrolám a jiným procesům uvnitř podniku. Pokud auditor uzná tuto zakázku za vhodnou, pak ji může přijmout a zaměřit se na sestavování plánu auditu, do kterého patří porozumění kontrolnímu prostředí a účetnímu systému, musí rovněž porozumět i činnostem v oblasti podnikání klienta, provést předběžné analytické postupy a stanovit hladinu významnosti. Posledním krokem auditu je sestavení auditorské zprávy, která obsahuje popis auditu, shrnutí a názor auditora na účetní závěrku společnosti.

Harmonizování právní úpravy (mezinárodní auditorské standardy a zákon o účetnictví) přineslo zřejmé zjednodušení při porovnání postupů auditu v České republice a v Lotyšsku, a tak umožňuje jednodušší vyhodnocení účetních závěrek jejich uživateli. Lze rovněž říci, že podle mezinárodních standardů pro provádění auditu a prověrky by měl být průběh auditu vesměs stejný, jediný velký rozdíl je v tom, že audit v Lotyšsku se více zaměřuje na kontrolu správnosti výpočtu základu daně z příjmů a daňové povinnosti, avšak pořád nelze tvrdit, že auditoři v České republice se nezaměřují na správnost vypočteného základu daně.

Dle mého názoru nová právní úprava v Lotyšské republice přidává velké množství práce auditorům, jelikož společností vznikla povinnost mít ověřenou účetní závěrku, i přesto že nejsou subjekty veřejného zájmu. Hraniční hodnoty v Lotyšské republice jsou téměř o polovinu nižší, než v České republice, pokud se však jedná o audit ve zkráceném rozsahu, který je podoben prověrce dle ISRE 2400, hraniční hodnoty činí pouze čtvrt stanovených hodnot v České republice, a proto jsou auditoři nuceni ověřovat více účetních závěrek, bez

ohledu na audity ve zkráceném rozsahu. K datu sestavení této diplomové práce nejsou k dispozici dostupná data o počtu provedených auditů ve zkráceném rozsahu, avšak bylo by vhodné zjistit kolik firem splnilo svou zákonnou povinnost. Povinnost nechat prověřit účetní závěrku ve zkráceném rozsahu poprvé vznikne účetním jednotkám v roce 2017.

Snaha lotyšské vlády přitvrdit podmínky pro podnikatele může přivést k odtoku zahraničních investic a společnosti budou ochotny se přemístit do jiných zemí, kde nejsou tak náročné podmínky pro podnikání, jak z daňového, tak i z účetního hlediska.

Nicméně lze tvrdit, že audit účetní závěrky by měl probíhat podobně v obou vybraných zemích a přinášet jistotu, že sestavená závěrka odpovídá ekonomickým skutečnostem a podává věrný a poctivý obraz o finanční situaci podniku. Bohužel největší rozpor v pohledech na audit účetní závěrky v obou srovnávaných zemích spočívá v tom, že v České republice funkcí auditu je ověření věrnosti podávaných informací, a v Lotyšské republice jeho funkcemi je zamezení vzniku podvodů, potvrzování správnosti účetnictví pro účely výpočtu základu daně a ověření dodržování právních předpisů.

Je také nutné se dočkat změn zákona o účetnictví, které v současnosti vypracovává pracovní skupina Národní účetní rady, jelikož zatím není známo, co tyto změny mohou přinést pro účetní a auditory. Lze však očekávat zjednodušení účetní legislativy, týkající se mikro účetních jednotek, a zároveň větší přibližování požadavků, kladených na účetní předpisy, mezinárodním standardům finančního výkaznictví. Vyšší úroveň harmonizace a sjednocení účetních zásad v zemích Evropské unie umožní podnikům získat větší konkurenční schopnost a srovnatelnost s konkurenty na mezinárodních trzích.

Osobní přítomnost při auditu účetní závěrky zvoleného podniku mi umožnila vyhodnotit reakce auditorů na jednotlivé účetní postupy (např. rozdělení účetnictví společnosti dle činností, tvorba dohadných položek), z čehož bylo patrné, že zvolený přístup není moc často používán malými účetními jednotkami. To svědčí o vysoké úrovni odbornosti účetních této firmy.

Předpokládám, že pokud by zvolená společnost sídlila v České republice a byla podrobena českým předpisům, povinnost mít ověřenou účetní závěrku auditorem by nevznikla ve stejném roce, jelikož v České republice tato povinnost vzniká po splnění podmínek, které mají

vyšší hodnoty. Domnívám se však, že procedura auditu účetní závěrky v České republice by byla pro tuto společnost náročnější, a to z toho důvodu, že čeští auditoři na rozdíl od lotyšských kladou větší důraz na testy spolehlivosti a připouštějí nižší auditorské riziko. Nelze však tvrdit, že by čeští auditoři odmítli vydávat výrok, jelikož společnost vede účetnictví v souladu s účetními předpisy a v určitých případech lotyšské právní předpisy vyžadují po společnostech vyšší vykazovací schopnost (např. uvádění leasingů v rozvaze společnosti). Pokud by se v roce 2016 nezměnily pravidla kabinetu ministrů, týkající se účtování finančního leasingu, společnost by se nedostala ani nad hraniční hodnoty pro audit ve zkráceném rozsahu, a tím pádem by nedosáhla ani hraničních hodnot v České republice.

9 POUŽITÁ LITERATURA

- Bauer, D. (2017), prezentace "*Činnost pracovní skupiny pro přípravu koncepce nové účetní legislativy 2020-2030*", Národní Účetní rada.
- ČESKO. (2009). Zákon č. 93/2009 Sb., o auditorech a o změně některých zákonů (zákon o auditorech). Česká republika.
- ČESKÝ STATISTICKÝ ÚŘAD (2012) *Ekonomické subjekty se sídlem v České republice podle právních forem*. Načteno z: https://www.czso.cz/csu/czso/res_cr
- DELOITTE, s.r.o. a KAČR. (2006). *Průručka pro provádění auditu u podnikatelů*.
- EVROPSKÁ UNIE. (17. květen 2006). Směrnice Evropského Parlamentu a Rady 2006/43/ES, o povinném auditu ročních a konsolidovaných ročních závěrek.
- EVROPSKÁ UNIE. (26.. červen 2013). Směrnice Evropského Parlamentu a Rady 2013/34/EU, o ročních účetních závěrkách, konsolidovaných účetních závěrkách a souvisejících zprávách některých forem podniků.
- EVROPSKÁ UNIE. (2016). *Mezinárodní auditorský standard (revidované znění) ISA 315 IDENTIFIKACE A VYHODNOCENÍ RIZIK VÝZNAMNÉ (MATERIÁLNÍ)*.
- IAASB. (2016). MEZINÁRODNÍ AUDITORSKÉ STANDARDY.
- IFAC. (nedatováno). Načteno z <https://www.ifac.org/about-ifac>.
- IFAC. (2005). *Mezinárodní standard pro prověrky 2400*.
- KAČR. (10/2017). *Auditor*. ISSN 1210-9096
- KAČR. (2013). Bankovní konfirmace. *Dotazy a odpovědi k metodice účetnictví a auditu*. KAČR.
- KAČR. (nedatováno). Vnitřní předpis pro kontinuální profesní vzdělávání statutárních auditorů. Praha: KAČR.
- Komora auditorů České republiky. (2013). *Auditorská profese v České republice*. Praha.
- Komora auditorů České republiky. (2017). *Poslání a smysl auditu*. Načteno z Komora auditorů České republiky: <https://www.kacr.cz/poslani-a-smysl-audit>
- Komora auditorů Lotyšské republiky. (2016). *Komora auditorů Lotyšské republiky*. Načteno z <http://www.lzra.lv/par-rev%C4%ABziju/finan%C5%A1u-rev%C4%ABzijas-gaita.html>.
- Krogzeme, H. (2013). *Komersantu darbības analīze un kontrole*. Rīga: Rīgas Tehniskā universitāte. ISBN 978-9934-10-408-4
- Kudore, B. (2015). *Kontroly ve zkráceném rozsahu*. Načteno z <http://www.kudore.lv/index.php/lv/pakalpojumi/ierobezotas-parbaudes>.

- Müllerová, L., Králíček, V. a kolektiv. (2014). *Auditing*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze.
- LOTYŠSKO. (2012). *Počet ekonomicky aktivních podniků*. Načteno z:
http://data.csb.gov.lv/pxweb/lv/uzreg/uzreg__ikgad__01_skaitis/SR00701.px/table/tableViewLayout2/?rxid=cdbc978c-22b0-416a-aacc-aa650d3e2ce0
- LOTYŠSKO. (2002). Zákon o poskytování auditorských služeb. Lotyšsko: Latvijas Vēstnesis.
- LOTYŠSKO. (2016). Zákon o účetních závěrkách a konsolidovaných účetních závěrkách. Lotyšská republika: Latvijas Vēstnesis.
- Mālderis, G. (2008). *Ūcētnīctvī, Revīze, Audit*. Rīga: Biznesa augstskola Turība.
- Müllerová, L. (1.2.2015). *Omyly uživatelů auditovaných účetních závěrek*. Načteno z Mzdová praxe: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d49366v60869-omyly-uzivatelu-auditovanych-ucetnich-zaverek/>
- Müllerová, L. (2007). *Auditing pro manažery*. Praha: ASPI, a.s.
- Robertson, D. (1990). *Audit*. Spojené státy Americké: KPMG.

10 SEZNAM OBRÁZKŮ, SCHÉMAT A TABULEK

Schéma 1 - předběžné plánování auditu.....	19
Obrázek 1 Logo společnosti.....	47
Obrázek 2 - Doba obratu pohledávek a závazků.....	58
Obrázek 3 Aplikace podmínek stanovených ČR pro audit účetní závěrky na vybraný podnik v přepočtu na eura	60
Obrázek 4 - Nárůst aktiv a ročního obratu společnosti	61
Obrázek 5 - Analýza obratu za 1. čtvrtletí za 4 roky.....	62
Tabulka 1- Uživatelé účetní závěrky.....	10
Tabulka 2 Kvalifikace rozsahu testů věcné správnosti	21
Tabulka 3 - Kategorie účetních jednotek dle ZoÚ. Zdroj: ZoÚ a vlastní zpracování.....	34
Tabulka 4 - Srovnání postupů auditu ve zkráceném a v plném rozsahu. Zdroj: LZRA.....	40
Tabulka 5 - Srovnání podmínek pro audit účetní závěrky v ČR a LR	43

11 SEZNAM PŘÍLOH

Příloha č. 1. Průběh auditu ve zkráceném rozsahu

Příloha č. 2. Průběh auditu v plném rozsahu

Příloha č. 3 Účetní závěrka společnosti za rok 2017

Příloha č. 4. Zpráva auditora k účetní závěrce vybrané společnosti za rok 2017.

PŘÍLOHA Č. 1. PRŮBĚH AUDITU VE ZKRÁCENÉM ROZSAHU.

FINANŠŮ REVÍZIJS GAITA

SASKAŇĀ AR STARPTAUTISKAJIEM REVÍZIJS STANDARTIEM



Mērķis

Novērtēt, vai uzņēmuma finanšu pārskats sniedz skaidru un patiesu, kā arī normatīvajiem aktiem atbilstošu priekšstatu par uzņēmuma vai pašvaldības finanšu stāvokli

*Revīzijas gaitā tiek analizēti: reģistrācijas dokumenti, licenču kopijas, sēžu protokoli un lēmumi, biznesa plāns un budžets, grāmatvedības organizācijas dokumenti, iepriekšējā gada un šī gada finanšu pārskats, inventarizācijas akti, kontu saraksts, kontu izraksti, kontu apgrozījums, amortizācijas aprēķini, ieguldījumu, aizdevumu un līzingu līgumi un to aprēķini, radniecīgo uzņēmumu saraksts, radniecīgo uzņēmumu konti un finanšu pārskati, krājumu inventarizācijas akti, līsterniņa vērtspapīru un skaidras naudas līdzekļu inventarizācijas akti, kases grāmatas, pamatkapitāla izmaiņu dokumenti, kreditoru saraksts, kļūas un galvojumu līgumi, VID nodokļu un deklarāciju izdrukas, uzņēmuma ieņēmumu nodokļa aprēķins, noliktoma aprēķins, deklarācijas posteļu aprēķini, avansa maksājumu aprēķini, ieņēmumus apliecināšie dokumenti, uzskaites reģistri, materiālos izdevumus apliecināšie dokumenti un uzskaites reģistri, darba samaksa aprēķini, dažu darbinieku personīgo kontu un valsts sociālās apdrošināšanas obligāto iemaksu uzskaites kartiņu kopijas, administrācijas izdevumus apliecināšie dokumenti un reģistri, nākamā perioda izdevumus iekļauto izdevumu reģistrs.

IEROBEŽOTĀS PĀRBAUDES GAITA



PŘÍLOHA Č. 3 ÚČETNÍ ZÁVĚRKA SPOLEČNOSTI ZA ROK 2017

BALANCE SHEET

of regulation No. 775 Coll.

**in full extent
as at 31.12.2017**

together with the income tax return

(in EUR)

1x to the relevant tax office

RKF ALEKS P SIA

Adaži, Pasta 2-23,
Latvija

Year	Month	Ident. number
2017		40103111198

Ident. a	ASSETS b	Line c	Current period			Previous period
			Gross	Adjustment	Net	Net
	TOTAL ASSETS	1	1 370 212,90	220394,40	1 149 818,50	921 473,31
B.	Fixed assets	3	784 849,01	181894,80	602 954,21	477 615,48
B.II.	Tangible fixed assets	14	784 849,01	181894,80	602 954,21	477 615,48
B.II.2.	Fixed movables and the collections of fixed movables	18	784 849,01	181894,80	602 954,21	477 615,48
C.	Current assets	37	585 363,89	38499,60	546 864,29	443 857,83
C.I.	Inventory	38	100 814,44	38499,60	62 314,84	101 694,44
C.I.3.	Finished products and goods	41	100 814,44	38499,60	62 314,84	101 694,44
C.I.3.2.	Goods	43	100 814,44	38499,60	62 314,84	101 694,44
C.II.	Receivables	46	389 544,99		389 544,99	210 807,46
C.II.2.	Short-term receivables	57	389 544,99		389 544,99	210 807,46
C.II.2.1.	Trade receivables	58	371 937,23		371 937,23	195 413,39
C.II.2.4.	Receivables - others	61	17 607,76		17 607,76	15 394,07
C.II.2.4.3.	State - tax receivables	64	5 307,76		5 307,76	15 394,07
C.II.2.4.4.	Short-term advanced payments	65	12 300,00		12 300,00	
C.IV.	Funds	71	95 004,46		95 004,46	131 355,93
C.IV.1.	Cash	72	33,59		33,59	1 224,41
C.IV.2.	Bank accounts	73	94 970,87		94 970,87	130 131,52

	TOTAL LIABILITIES	(A. to D.)	78	1 149 818,50	921 473,31
A.	Equity	(A.I. to A.VI.)	79	466 812,27	275 085,73
A.I.	Registered capital	(I.1. to I.3.)	80	2 846,00	2 846,00
A.I.1.	Registered capital		81	2 846,00	2 846,00
A.IV.	Net profit or loss from previous years (+/-)	(IV.1. to IV.3.)	95	272 239,73	125 977,00
A.IV.1.	Retained earnings from previous years		96	272 239,73	125 977,00
A.V.	Net profit or loss for the current period (+/-)		99	191 726,54	146 262,73
B. + C.	Liabilities (external resources)	(B. + C.)	101	665 756,23	646 387,58
C.	Payables	(C.I. to C.II.)	107	665 756,23	646 387,58
C.I.	Long-term payables	(I.1. to I.9.)	108	453 039,61	485 652,83
C.I.2.	Payables to credit institutions		112	453 039,61	485 652,83
C.II.	Short-term payables	(II.1. to II.8.)	123	212 716,62	160 734,75
C.II.4.	Trade payables		129	202 209,69	152 323,83
C.II.8.	Other payables		133	10 506,93	8 410,92
C.II.8.3.	Payroll payables		136	5 291,13	2 791,84
C.II.8.4.	Payables - social security and health insurance		137	2 384,92	4 588,84
C.II.8.5.	State - tax liabilities and grants		138	2 830,88	1 030,24
D.	Accrued liabilities	(D.1. to D.2.)	141	17 250,00	
D.1.	Accrued expenses		142	17 250,00	

INCOME STATEMENT

Enclosure No. 2 of regulation No. 775 Coll.

in full extent

RKF ALEKS P SIA

The accounting unit delivers the final accounts
together with the income tax return

as at 31.12.2017

1x to the relevant tax office

(in EUR)

Year	Month	Ident. number
2017		40103111198

Adaži, Pasta 2-23, Latvija

Ident.	TEXT	Line		
			Current period	Previous period
a	b	c		
	Revenues from own products and services	1	1 940 608,07	1 618 217,84
	Revenues from merchandise	2	294 592,74	149 265,11
A.	Consumption for products (A.1. to A.3.)	3	1 715 405,12	1 363 355,33
A. 1.	Costs of goods sold	4	269 886,83	124 942,00
A. 2.	Material and energy consumption	5	425 771,31	292 673,87
A. 3.	Services	6	1 019 746,98	945 739,46
D.	Personal costs (D.1. to D.2.)	9	99 834,07	84 124,95
D. 1.	Wages and salaries	10	82 865,68	66 831,07
D. 2.	Social security and health insurance costs and other costs	11	16 968,39	17 293,88
D. 2.1.	Social security costs and health insurance	12	16 902,51	17 267,60
D. 2.2.	Other costs	13	65,88	26,28
E.	Operating part adjustments (E.1. to E.3.)	14	185 426,30	126 136,60
E. 1.	Intangible and tangible fixed assets adjustments	15	185 426,30	126 136,60
E. 1.1.	- Intangible and tangible fixed assets adjustments - permanent	16	185 426,30	126 136,60
	Other operating revenues (III.1. to III.3.)	20	63 475,67	6 417,33
	Revenues from sales of fixed assets	21	48 000,00	
	Another operating revenues	23	15 475,67	6 417,33

F.	Other operating costs	(F.1. to F.5.)	24	43 553,86	6 296,65
F. 1.	Net book value of fixed assets sold		25	4 238,87	
F. 3.	Taxes and fees in operating part		27		5 506,34
F. 5.	Other operating costs		29	39 314,99	790,31
	Operating profit / loss (+/-)	I. + II. - A. - B. - C. - D. - E. + III. - F.	30	254 457,13	193 986,75
J.	Interest costs and similar costs	(J.1. to J.2.)	43	24 287,26	18 647,02
J. 1.	Interest costs and similar costs - controlled or controlling entity		44	24 287,26	18 647,02
	Other financial revenues		46	455,80	38,00
K.	Other financial costs		47	4 450,00	2 500,00
	Profit / loss from financial operations (+/-)	IV. - G. + V. - H. + VI. - I. - J. + VII. - K.	48	-28 281,46	-21 109,02
	Profit / loss before tax (+/-)	* (I. 30) + * (I. 48)	49	226 175,67	172 877,73
L.	Income tax	(L.1. to L.2.)	50	34 449,13	26 615,00
L. 1.	Income tax - due		51	34 449,13	26 615,00
	Profit / loss after tax (+/-)	** (I. 49) - L.	53	191 726,54	146 262,73
	Profit / loss of accounting period (+/-)	** (I. 53) - M.	55	191 726,54	146 262,73
	Net turnover of accounting period	I. + II. + III. + IV. + V. + VI. + VII.	56	2 299 132,28	1 773 938,28

PŘÍLOHA Č. 4. ZPRÁVA AUDITORA K ÚČETNÍ ZÁVĚRCE VYBRANÉ SPOLEČNOSTI ZA ROK 2017.



**Latimira
&
Partneri**

SIA "Latimira un partneri"
Reģ. Nr. 40103294769
Licence Nr. 156
Kr.Valdemāra iela 38, LV-1010 Rīga, Latvija
+371 26 33 11 58
revidents@latimira.lv, www.ilatimira.lv

NEATKARĪGU REVIDENTU ZIŅOJUMS

SIA "ražošanas komercfirma "Aleks-P"" vadībai

Ziņojums par finanšu pārskatu revīziju

MŪSU ATZINUMS PAR FINANŠU PĀRSKATU

Esam veikuši SIA "ražošanas komercfirma "Aleks-P" " ("Sabiedrība") pievienotajā gada pārskatā ietvertā finanšu pārskata no 5. līdz 19. lappusei revīziju. Pievienotais finanšu pārskats ietver:

- bilanci 2017. gada 31. decembrī,
- peļņas vai zaudējumu aprēķinu par gadu, kas noslēdzās 2017. gada 31. decembrī,
- finanšu pārskata pielikumu, kas ietver nozīmīgu grāmatvedības uzskaites principu kopsavilkumu un citu paskaidrojošu informāciju.

Mūsaprāt, pievienotais finanšu pārskats sniedz patiesu un skaidru priekšstatu par SIA "ražošanas komercfirma "Aleks-P" " finansiālo stāvokli 2017. gada 31. decembrī un par tās darbības finanšu rezultātiem un naudas plūsmu gadā, kas noslēdzās 2017. gada 31. decembrī, saskaņā ar Latvijas Republikas Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likumu ("Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likums").

ATZINUMA PAMATOJUMS

Atbilstoši Latvijas Republikas Revīzijas pakalpojumu likumam ("Revīzijas pakalpojumu likums") mēs veicām revīziju saskaņā ar Latvijas Republikā atzītiem starptautiskajiem revīzijas standartiem (turpmāk- SRS). Mūsu pienākumi, kas noteikti šajos standartos, ir turpmāk aprakstīti mūsu ziņojuma sadaļā *Revidenta atbildība par finanšu pārskata revīziju*.

Mēs esam neatkarīgi no Sabiedrības saskaņā ar Starptautiskās Grāmatvežu ētikas standartu padomes izstrādātā Profesionālu grāmatvežu ētikas kodeksa (SGĒSP kodekss) prasībām un Revīzijas pakalpojumu likumā iekļautajām neatkarības prasībām, kas ir piemērojamas mūsu veiktajai finanšu pārskata revīzijai Latvijā. Mēs esam ievērojuši arī SGĒSP kodeksā un Revīzijas pakalpojumu likumā noteiktos pārējos profesionālās ētikas principus un objektivitātes prasības.

Mēs uzskatām, ka mūsu iegūtie revīzijas pierādījumi dod pietiekamu un atbilstošu pamatojumu mūsu atzinumam.

ZIŅOŠANA PAR CITU INFORMĀCIJU

Par citu informāciju atbild Sabiedrības vadība. Citu informāciju veido Vadības ziņojums, kas ietverts pievienotā gada pārskata no 3. līdz 4. lappusei.

Mūsu atzinums par finanšu pārskatu neattiecas uz gada pārskatā ietverto citu informāciju, un mēs nesniedzam par to nekāda veida apliecinājumu, izņemot to kā norādīts mūsu ziņojuma sadaļā *Citas ziņošanas prasības saskaņā ar Latvijas Republikas tiesību aktu prasībām*.

Saistībā ar finanšu pārskata revīziju mūsu pienākums ir iepazīties ar citu informāciju un, to darot, izvērtēt, vai šī cita informācija būtiski neatšķiras no finanšu pārskata informācijas vai no mūsu zināšanām, kuras mēs ieguvām revīzijas gaitā, un vai tā nesatur cita veida būtiskas neatbilstības.

Ja, balstoties uz veikto darbu un ņemot vērā revīzijas laikā gūtās ziņas un izpratni par Sabiedrību un tās darbības vidi, mēs secinām, ka citā informācijā ir būtiskas neatbilstības, mūsu pienākums ir ziņot par šādiem apstākļiem. Mūsu uzmanības lokā nav nākuši apstākļi, par kuriem būtu jāziņo.

Citas ziņošanas prasības saskaņā ar Latvijas Republikas tiesību aktu prasībām

Papildus tam, saskaņā ar Revīzijas pakalpojumu likumu mūsu pienākums ir sniegt viedokli, vai Vadības ziņojums ir sagatavots saskaņā ar tā sagatavošanu reglamentējošā normatīvā akta, Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma, prasībām.

Pamatojoties vienīgi uz mūsu revīzijas ietvaros veiktajām procedūrām, mūsaprāt:

- Vadības ziņojumā par pārskata gadu, par kuru ir sagatavots finanšu pārskats, sniegtā informācija atbilst finanšu pārskatam, un
- Vadības ziņojums ir sagatavots saskaņā ar Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likuma prasībām.

Vadības un personu, kurām uzticēta Sabiedrības pārraudzība, atbildība par finanšu pārskatu

Vadība ir atbildīga par tāda finanšu pārskata, kas sniedz patiesu un skaidru priekšstatu, sagatavošanu saskaņā ar Gada pārskatu un konsolidēto gada pārskatu likumu, kā arī par tādas iekšējās kontroles sistēmas uzturēšanu, kāda saskaņā ar vadības viedokli ir nepieciešama, lai būtu iespējams sagatavot finanšu pārskatu, kas nesatur ne krāpšanas, ne kļūdas dēļ izraisītas būtiskas neatbilstības.

Sagatavojot finanšu pārskatu, vadības pienākums ir izvērtēt Sabiedrības spēju turpināt darbību, pēc nepieciešamības sniedzot informāciju par apstākļiem, kas saistīti ar Sabiedrības spēju turpināt darbību un darbības turpināšanas principa piemērošanu, ja vien vadība neplāno Sabiedrības likvidāciju vai tās darbības izbeigšanu, vai arī tai nav citas reālas alternatīvas kā Sabiedrības likvidācija vai darbības izbeigšana.

Personas, kurām uzticēta Sabiedrības pārraudzība, ir atbildīgas par Sabiedrības finanšu pārskata sagatavošanas procesa uzraudzību.

REVIDENTA ATBILDĪBA PAR FINANŠU PĀRSKATA REVĪZIJU

Mūsu mērķis ir iegūt pietiekamu pārliecību par to, ka finanšu pārskats kopumā nesatur kļūdas vai krāpšanas dēļ izraisītas būtiskas neatbilstības, un sniegt revidentu ziņojumu, kurā izteikts atzinums. Pietiekama pārliecība ir augsta līmeņa pārliecība, bet tā negarantē, ka revīzijā, kas veikta saskaņā ar SRS, vienmēr tiks atklāta būtiska neatbilstība, ja tāda pastāv. Neatbilstības var rasties krāpšanas vai kļūdas dēļ, un tās ir uzskatāmas par būtiskām, ja var pamatoti uzskatīt, ka tās katra atsevišķi vai visas kopā varētu ietekmēt saimnieciskos lēmumus, ko lietotāji pieņem, balstoties uz šo finanšu pārskatu.

Veicot revīziju saskaņā ar SRS, visa revīzijas procesa gaitā mēs izdarām profesionālus spriedumus un saglabājam profesionālo skepticismu. Mēs arī:

- identificējam un izvērtējam riskus, ka finanšu pārskatā varētu būt krāpšanas vai kļūdas dēļ izraisītas būtiskas neatbilstības, izstrādājam un veicam revīzijas procedūras šo risku mazināšanai, kā arī iegūstam revīzijas pierādījumus, kas sniedz pietiekamu un atbilstošu pamatojumu mūsu atzinumam. Risks, ka netiks atklātas būtiskas neatbilstības krāpšanas dēļ,

ir augstāks nekā risks, ka netiks atklātas kļūdas izraisītas neatbilstības, jo krāpšana var ietvert slepenas norunas, dokumentu viltošanu, informācijas neuzrādīšanu ar nodomu, informācijas nepatiesu atspoguļošanu vai iekšējās kontroles pārkāpumus;

- iegūstam izpratni par iekšējo kontroli, kas ir būtiska revīzijas veikšanai, lai izstrādātu konkrētajiem apstākļiem atbilstošas revīzijas procedūras, bet nevis, lai sniegtu atzinumu par Sabiedrības iekšējās kontroles efektivitāti;
- izvērtējam pielietoto grāmatvedības politiku atbilstību un grāmatvedības aplēšu un attiecīgās vadības uzrādītās informācijas pamatotību;
- izdarām secinājumu par vadības piemērotā darbības turpināšanas principa atbilstību, un, pamatojoties uz iegūtajiem revīzijas pierādījumiem, par to, vai pastāv būtiska nenoteiktība attiecībā uz notikumiem vai apstākļiem, kas var radīt nozīmīgas šaubas par Sabiedrības spēju turpināt darbību. Ja mēs secinām, ka būtiska nenoteiktība pastāv, revidentu ziņojumā tiek vērsta uzmanība uz finanšu pārskatā sniegto informāciju par šiem apstākļiem, vai, ja šāda informācija nav sniegta, mēs sniedzam modificētu atzinumu. Mūsu secinājumi ir pamatoti ar revīzijas pierādījumiem, kas iegūti līdz revidentu ziņojuma datumam. Tomēr nākotnes notikumu vai apstākļu ietekmē Sabiedrība savu darbību var pārtraukt;
- izvērtējam vispārēju finanšu pārskata struktūru un saturu, ieskaitot atklāto informāciju un skaidrojumus pielikumā, un to, vai finanšu pārskats patiesi atspoguļo pārskata pamatā esošos darījumus un notikumus.

Mēs sazināties ar personām, kurām uzticēta Sabiedrības pārraudzība, un, cita starpā, sniedzam informāciju par plānoto revīzijas apjomu un laiku, kā arī par svarīgiem revīzijas novērojumiem, tajā skaitā par būtiskiem iekšējās kontroles trūkumiem, kādus mēs identificējam revīzijas laikā.

Rīgā, 2018. gada 3. aprīlī.

SIA "Latimira un partneri"
Licence Nr.156

Ingrīda Latimira
Valdes locekle,
zvērētā revidente,

Sertifikāts Nr.47